

Opinnäytetyö (YAMK)

Palveluliiketoiminnan koulutusohjelma

Restonomi (YAMK)

2012

Satu Tienhaara

TALOUEDELLINEN TEHOKKUUS PÄIVÄKOTIEN RUOKAPALVELUISSA



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Satu Tienhaara

TALOUELLINEN TEHOKKUUS PÄIVÄKOTIEN RUOKAPALVELUISSA

Opinnäytetyön tavoitteena on Tammelan kunnan ruokapalvelujen taloudellisen tehokkuuden parantaminen. Se toteutettiin tuotteistamalla Päiväkotien ruokapalveluyksikön palvelutuotteet selvittämällä kokonaiskustannusten jakautuminen tuotekohtaisesti aiheuttamisperiaatetta noudattaen ja toimintolaskentaa hyödyntäen. Tuotteistamisen seurauksena palvelutuotteiden tuotekohtaisia hintoja on mahdollista käyttää ruokapalvelujen asiakaslaskutuksen perusteena, niiden avulla voidaan laskea päiväkotiyksiköiden ravintopäivän hintoja sekä ne mahdollistavat suoritteiden laskennasta luopumisen.

Tutkimuksen lähestymistapana käytettiin tapaustutkimusta, jossa pyritään ymmärtämään syvällisesti ja kokonaisvaltaisesti tutkimuskohteen tilanne todellisessa toimintaympäristössä ja tuottamaan tutkimuksen keinoin kehittämis ehdotuksia. Tutkimuksen tuloksena saatiin toiminnallinen, tähän toimintaympäristöön soveltuva ja luotettava kehittämissuunnitelma, jota voidaan käytännössä toteuttaa.

Tämän opinnäytetyön myötä Tammelan kunnan ruokapalveluissa saatiin tuotteistaminen hyvin alkuun. Tuotteistamisprosessin kautta on saatu paljon tietoa organisaation asiakkaista sekä tuotteista ja tuotteistamisen laajentaminen ruokapalvelun muihin yksiköihin on näiden tietojen varassa helpompaa. Tuotteistaminen jatkuu Päiväkotien ruokapalveluyksikön palvelukuvausten laadinnalla ja palvelusopimusten suunnittelulla yhdessä tilaaja-asiakkaan kanssa.

ASIASANAT:

Tuotteistaminen, tapaustutkimus, kustannuslaskenta, toimintolaskenta, suoritteiden laskenta

MASTER'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Master's Degree Programme in Hospitality Management

2012| 68

Eija Koivisto

Satu Tienhaara

ECONOMIC EFFICIENCY OF FOOD SERVICES IN THE DAY CARE CENTERS

The objective of this thesis is to increase the cost efficiency of municipality of Tammela's food service. This was done by productizing the food service products of the day care centers by finding out what the total costs consist of, the product by the product basis. Principles of activity-based cost accounting were followed. The resulted per product or service prices can be applied as a basis for customer invoicing. The prices can also be used to calculate the cost of the daily food service expenses of the day care centers. Activity-based cost calculation can be utilized to replace performance based cost accounting.

The case study method was chosen as an approach to this thesis. Case study aims to understand the situation of the subject studied in its genuine environment and produce relevant development plans. The result of this study produced the functional and dependable development plan, which can be put in practice.

This thesis started the process of productizing Tammela's food service. During the research, a lot of information was obtained about the organization's clients and products. Obtained information can be utilized to ease the productizing process of other sections of Tammela's food service. The productizing process for day care centers is continued by writing the food service descriptions and service contracts out in cooperation with the customer.

KEYWORDS:

Productization, case study, cost accounting, activity-based cost accounting, performance based cost accounting

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	7
1.1 Taustaa ja lähtötilanne	7
1.2 Työn tavoitteet ja kehittämistehtävä	8
1.3 Tutkimusmenetelmä	9
2 TUOTTEISTAMINEN PALVELUJEN KEHITTÄMISESSÄ	13
2.1 Tuotteistamisen lähtökohta, tarve ja tavoite	14
2.2 Tuotteistamisen edut	15
2.3 Tuotteistamisprosessi	17
2.3.1 Valmisteluvaihe	18
2.3.2 Tuotteen muodostamisvaihe	19
2.3.3 Laatuksiteereiden määrittely	19
3 KUSTANNUSLASKENTA TUOTTEISTAMISESSA	21
3.1 Kustannusten luokittelu	22
3.1.1 Erillis- ja yhteiskustannukset	23
3.1.2 Kiinteät ja muuttuvat kustannukset	24
3.1.3 Välilliset ja välittömät kustannukset	25
3.2 Perinteinen kustannuslaskenta	26
3.2.1 Kustannuslajilaskenta	26
3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta	27
3.2.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta	27
3.3 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta	28
3.3.1 Toimintolaskennan periaate	29
3.3.2 Toimintolaskennan hyödyt	31
3.4 Raportointi kunnan sisäisessä laskentatoimessa	32
3.4.1 Sisäinen laskentatoimi ja raportointi	33
3.4.2 Raportointi Tammelan ruokapalveluissa	34
3.5 Kunnallisen palvelutuotannon suoritelaskenta	35
3.5.1 Ruokapalveluiden suoritelaskenta	36
3.6 Suoritemäärittelyn soveltaminen	37

4 TUOTTEISTAMINEN LASKENTAPOHJAA KÄYTTÄEN	39
4.1 Asiakkaat	39
4.2 Henkilöstö	40
4.3 Toimitila	40
4.4 Palvelutuotteet	41
4.5 Suoritteiden laskenta ruokapalveluyksikössä	44
4.6 Resurssikustannusten jakautuminen tuotteistamisen laskentapohjassa	45
4.6.1 Toiminnot Päiväkotien ruokapalveluissa	49
4.7 Laskentataulukon täyttäminen	51
4.8 Kehittämistyön tuloksia	53
5 POHDINTA	58
LÄHTEET	62

LIITTEET

- Liite 1. Ruoka- ja puhdistuspalveluorganisaation arvot.
- Liite 2. Päiväkotien ruokalista.
- Liite 3. Tuotehinnan laskeminen.
- Liite 4. Vuosibudjetti laskentataulukossa.

KUVIOT

Kuvio 1. Tapaustutkimuksen vaiheet.	10
Kuvio 2. Kaavio tuotteistamisella tavoitettavista hyödyistä.	17
Kuvio 3. Tuotteistusprosessin vaiheita.	18
Kuvio 4. Kustannusten seuraamisen syitä.	21
Kuvio 5. Kokonaiskustannusten jaottelutapoja.	23
Kuvio 6. Toimintolaskennan periaate.	30
Kuvio 7. Päiväkodin keskuskeittiön toimintolaskennan vaiheet.	46

TAULUKOT

Taulukko 1. Kustannusten ryhmittely lajeittain.	26
Taulukko 2. Päiväkotiyksikön suoritemäärät kuukausittain vuonna 2011.	45
Taulukko 3. Ruokapalvelun kustannuserät vuodessa ja päiväkohtaisiksi laskettuina.	49
Taulukko 4. Tuotteen hinnan laskemiseen tarvittavat tiedot.	51
Taulukko 5. Päiväkotiyksikköön toimitetut tuotemäärät ja laskutustiedot kuukaudessa.	56

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa ja lähtötilanne

”Kunnilla on entistä suuremmat haasteet tulojen ja menojen tasapainon hallinnassa. Ruokapalveluihin kohdistuu vahvoja rakennemuutospaineita kuten mm. henkilöstön ikääntyminen, palveluiden uudelleen järjestelyt (ulkoistaminen, yhtiöittäminen, liikelaitostaminen ja ostopalvelujen käyttö), yhteistoiminta ja kustannuspaineista aiheutuvat tuottavuuden kohentamistarpeet. Niiden lisäksi ammattitaitovaatimukset, tuotantoteknologian haasteet, tilat ja laitteet sekä asiakastarpeiden muuttuminen ja monipuolistuminen edellyttävät koko ajan kehittämistoimenpiteitä ruokapalveluissa. Kunnan ruokapalvelujen kilpailukykyä kohennetaan tuottavuutta parantavin keinoin ja siihen tarvitaan myös tietoa ruokapalveluiden markkinoiden kehittymisestä kokonaisuutena.” (Haapanen 2011.)

Tammelan kunnan ruokapalveluiden strategiana on tuottaa ravitsemussuositusten mukaisia ja turvallisia ateriapalveluja taloudellisesti ja tehokkaasti asiakkaiden yksilöllisyys huomioon ottaen sekä tukea muiden toimintayksiköiden perustehtävää ammattitaitoisesti, taloudellisesti ja tehokkaasti. (Ruoka- ja puhdistuspalvelut 2009.)

Kunnan strategiaan on määritelty kunnan järjestävän asukkailleen laadukkaat ja tasa-arvoiset peruspalvelut taloudellisesti seudullista yhteistyötä ja yrittämistä hyödyntäen (Kuntastrategia 24.5.2010). Ruokapalvelut ovat omalta osaltaan toteuttamassa tätä kunnan strategiaa ja ruokapalvelut kehittävät toimintaansa kunnan strategian mukaisesti.

Ruokapalveluorganisaation tehtävänä on kehittää kustannuksia säästäviä laadukkaita tuote- ja palvelukokonaisuuksia. Niin palveluntuottajan kuin tilaaja-asiakkaankin tavoitteena on tasapuolisten ja kilpailukykyisten palveluiden järjestäminen kuntalaisille. Ruokapalvelut toimivat tilaaja-tuottajamallilla, jolloin ne laskutetaan täysimääräisesti käyttäjiltä. Tulosityksikkö toimii talousosaston alai-

suudessa ja ruokapalveluista vastaa ruoka- ja puhdistuspalvelujohtaja. Ruokapalvelut jakaantuvat hallinnon lisäksi 11 kohteeseen. Ruokapalvelun kokonaisbudjetti on noin 1,1 miljoonaa euroa ja ruokapalvelussa on 21 työntekijää. Kunnallisen ruokapalvelutoiminnan palvelujen tuottaminen on laeilla ja asetuksilla säädeltyä toimintaa.

Tammelan ruokapalvelujen laadunhallinta perustuu liitteessä (liite 1) mainittuihin arvoihin; henkilökunnan ammattitaitoon ja oman työn arvostukseen ja kehittämiseen, asiakas- ja henkilöstökyselyihin sekä jatkuvaan asiakaspalautteen seurantaan. Ruokapalvelujen strategiassa painotetaan asiakaslähtöisyyttä, joten palvelun laatuun kiinnitetään erityistä huomiota ja asiakaslähtöisyyttä korostetaan.

Palvellakseen asiakkaitaan heidän tarpeittensa mukaan yrityksen on oltava asiakaslähtöisesti suuntautunut, ja sillä on oltava toimiva palvelukulttuuri olemassa. Lisäksi palvelun laatua on eri mittareita hyväksikäyttäen mitattava jatkuvasti, jotta asiakassuhteet voidaan säilyttää ja jotta asiakkaat saisivat jatkuvasti odotuksensa ylittävää, hyvää palvelua.

1.2 Työn tavoitteet ja kehittämistehtävä

Ruokapalvelut tuottavat valtaosan palveluistaan kunnan sisäisille asiakkaille. Se vastaa kunnan koulujen, päiväkotien ja palvelutalon asukkaiden ja henkilökunnan ruokapalveluista. Ruokapalvelut valmistavat myös kotipalvelun kotiateriat. Ruokapalveluissa on 7 valmistuskeittiötä, joista 4 toimittaa ruokaa myös muihin kunnan kouluihin ja päivähoitoyksiköihin. Jakelukeittiöitä on 12, joista 9 on perusturvan jakelukeittiöitä ja jotka kuuluvat perusturvan alaisuuteen. Päivähoidon jakelukeittiöihin lounasruoka kuljetetaan Päiväkotien ruokapalveluyksiköstä, aamu- ja välipalat valmistetaan päivähoidon jakelukeittiöissä. Eri hallintokuntien ruokapalveluasiakkaita on koulujen toiminta-aikoina yhteensä noin 1400 henkilöä päivässä.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on Tammelan kunnan ruokapalvelujen taloudellisen tehokkuuden parantaminen. Se toteutettiin tuotteistamalla Päiväkotien ruokapalveluyksikössä tuotetut palvelutuotteet. Tuotteistamalla selvitettiin tuotteisiin kohdistuneet kokonaiskustannukset tuotekohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimintolaskentaa hyödyntäen. Tuotteistaminen mahdollistaa siirtymisen suoritteiden laskennasta tuotepohjaiseen hinnoitteluun ja sen seurauksena voidaan siirtyä kuukausittaiseen kunnan sisäiseen laskutukseen. Tällä tavoin ruokapalvelujen sisäiset raportointitiedot ajantasaistuvat ja vuosibudjetin tarkkailu helpottuu.

Opinnäytetyön kohteeksi valikoituivat Tammelan kunnan Päiväkotien keittiön ruokapalvelut, koska kohteesta oli tarkat tiedot edellisen vuoden kirjanpidossa. Lisäksi suoritelaskenta, jota käytettiin tuotteiden laskemisen pohjana, oli tarkasti kirjattuna. Tässä opinnäytetyössä suoritteet ovat eri palvelutuotteiden lukumääriä, jotka toimintolaskennassa ja laskentataulukossa käsitellään tuotteina.

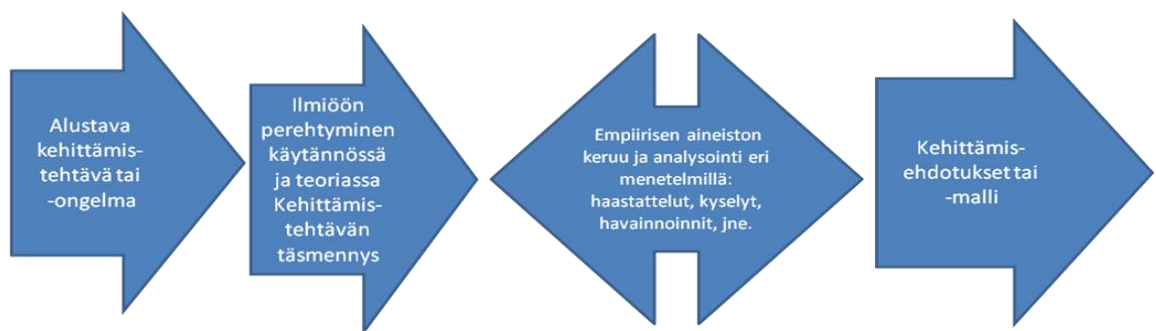
Opinnäytetyön toteuttamisen apuvälineenä käytettiin ruokailu- ja puhdistuspalveluiden tehostamiseen keskittyvän konsultointiyritys Damico Oy:n toimitusjohtaja, Minna Dammertin kehittämää tuotteistamisen laskentapohjaa. Laskentapohjan avulla on mahdollista laskea tuotehinnat kustannusten aiheuttamisperiaatetta noudattaen ja toimintolaskentaa hyödyntäen. Laskentataulukoon tarvittavat perustiedot saadaan ruokapalvelujen tuloslaskelman toteumista vuodelta 2011.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Tämän opinnäytetyön lähestymistapana on tapaustutkimus, joka on tämänkaltaisessa kehittämistehtävässä luontainen valinta. Tapaustutkimuksessa pyritään ymmärtämään syvällisesti jonkin organisaation tilannetta ja tehtävänä on ratkaista siellä ilmennyt ongelma tai tuottaa tutkimuksen keinoin kehittämisohjeita. Tavoitteena ei ole löytää yleistyyksiä ja tyypillisiä piirteitä eikä syyseuraussuhteita, vaan kuvailla ilmiöitä ja tehdä uusia havaintoja. Tutkimuksen

kohde eli tapaus (case) voi olla esimerkiksi yritys tai sen osa, yrityksen tuote, palvelu, toiminta tai prosessi ja tapaustutkimus tuottaa tietoa nykyajassa tapahtuvasta ilmiöstä sen todellisessa toimintaympäristössä. Tapaustutkimukselle on ominaista, että tapauksen tutkimiseen käytetään useita erilaisia tiedonhankintamenetelmiä, jotta kohteesta saadaan syvälinen ja kokonaisvaltainen kuva. (Ojasalo, Moilanen ja Ritalahti 2009, 37–38, 52–53.)

Tapaustutkimuksessa lähdetään liikkeelle analysoitavasta tapauksesta ja tapauksen tutkijalla on usein kehittämiskohteesta aikaisempaa tietoa, joka mahdollistaa alustavan kehittämistehtävän määrittelyn. Aiheeseen perehtyminen, tausta- ja teoria-aineiston hankkiminen sekä eri tutkimusmenetelmillä tehdyt analysoinnit selkeyttävät ja täsmentävät kehittämiskohdetta. Kuviossa 1 on havainnollistettu tapaustutkimuksen tavanomainen eteneminen. (Ojasalo ym. 2009, 54)



Kuvio 1. Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo ym. 2009, 54).

Tapaustutkimukselle on olennaista, että monenlaisia menetelmiä käyttämällä tutkittavasta tapauksesta saadaan syvälinen, monipuolinen ja kokonaisvaltainen kuva. Tapaustutkimusta voidaan tehdä kvalitatiivisin (laadullisin) tai kvantitatiivisin (määrällisin) menetelmin tai niitä yhdistelemällä. Tapaustutkimuksessa tutkittavat aineistot ovat kuitenkin usein laadullisia, kuten dokumentteja, arkistolähteitä, haastatteluja, havainnointia ja tilastoaineistoja. (Ojasalo ym. 2009, 55.)

Tapaustutkimuksen luotettavuus voi olla hyvä itse tutkittuun tapaukseen nähden, koska kerätty tietomäärä on suuri. Päätelemät sen sijaan voivat olla subjektiivisia ja tulosten yleistettävyyden vaikeaa. Tapaustutkimuksen tekeminen on

paljolti valintojen tekemistä lähes rajattomasta aineistomäärästä ja tämän vuoksi Aaltola ja Valli (2001, 160) tähdentävät, että tapaustutkimuksessa tutkijan pitää perustella huolellisesti valintansa niin aineiston kuin tutkimusmetodinkin suhteen. Tapaustutkimuksessa tuleekin tehdä näkyväksi tutkimusprosessi, jolloin tutkimusraportin lukija saa selville, miten tutkimuksen johtopäätöksiin on päädytty ja samalla lukija voi arvioida tutkimuksen luotettavuutta.

”Tapausta tutkimalla pyritään lisäämään ymmärrystä tietyistä ilmiöistä pyrkimättä kuitenkaan yleistettävään tietoon. Yleensä tapaustutkimus valitaankin menetelmäksi, kun halutaan ymmärtää kohdetta syvällisesti ja huomioida siihen liittyvä konteksti (olosuhteet, taustat yms.). Vaikka kyse onkin tietyistä, yksilöllisestä tapauksesta, arvioinnissa on kuitenkin hyvä pohtia tuloksia myös laajemmassa mittakaavassa: Mitä kyseinen tapaus opettaa vastaaville tutkimusprosesseille? Miten saatuja tuloksia voitaisiin mahdollisesti soveltaa muuhun tai muualla? Miten yksittäistapauksen tuloksia voi käyttää apuna suunniteltaessa aihetta koskevia laajempia tutkimuksia?” (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006)

Kuvailevat menetelmät eivät välttämättä pyri selittämään ilmiöiden välisiä yhteyksiä, testaamaan hypoteeseja, tekemään ennusteita, vaan tavoitteena on tutkimuskohteen ominaispiirteiden systemaattinen, tarkka ja totuudenmukainen kuvailu. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2004, 125–126.)

Tapaustutkimukset tuotoksina muodostavat kuvailevan materiaalin arkiston, josta voidaan tehdä erilaisia tulkintoja. Tapaustutkimukset ovat usein ”askel toimintaan”. Niiden lähtökohta on usein toiminnallinen ja niiden tuloksia myös sovelletaan käytännössä. Parhaat tapaustutkimukset pystyvät tarjoamaan tukea vaihtoehtoisille tulkinnoille. Tapaustutkimuksen raportointi on mahdollista tehdä kansantajuiseksi ja siinä on mahdollista välttää tavanomaiselle tutkimukselle tyypillistä sisäänpäin lämpiävää tiedeslangia. Tapaustutkimus voi siis palvella monenlaista lukijakuntaa ja tapaustutkimusraportti sallii lukijan tehdä omia johtopäätöksiä tutkimuksen tuloksista. Yhdenkin tapauksen huolellinen tutkiminen voi tarjota yksittäistapauksen ylittävää tietoa, vaikka sen pohjalta ei voi esittää yleistyksiä. Tulosten merkitystä ja oikeellisuutta voidaan vahvistaa esittämällä

perusteellinen kuvaus aineistosta ja sen analyysistä. (Metsämuuronen 2006, 90–91.)

Opinnäytetyön aineisto on pääasiassa tilastollisista lähteistä hankittua materiaalia, joten tutkimusmenetelmänä on käytetty kvantitatiivista menetelmää. Lisäksi haastattelujen ja havainnointien osalta on käytetty kvalitatiivista menetelmää, joten molempia tutkimusmenetelmiä on hyödynnetty tässä työssä.

2 TUOTTEISTAMINEN PALVELUJEN KEHITTÄMISESSÄ

Tuotteistamisella tarkoitetaan uusien tai jo olemassa olevien palvelujen tai tuotteiden määrittelyä, systematisoimista ja ainakin osittaista vakiointia, joka voi kohdistua sekä toimijan sisäisiin että asiakkaalle näkyviin prosesseihin. Tuotteistamisen tavoitteena on uudistaa ja kehittää liikepalvelutoimintaa tai tuotetta niin, että laadukkaamman ja tuottavamman toiminnan tuloksena asiakkaan saama hyöty maksimoituu ja yrityksen kannattavuus paranee. (Jaakkola, Orava ja Varjonen 2007; Raatikainen 2008, 64.)

Sipilän (1996, 12–13) mukaan tuotteistaminen on tuote- ja tuotekehitysstrategian käytännön toteutusta. Tuotteistusta voi olla eriasteista ja se etenee vaiheittain. Sen avulla voidaan kehittää työ- ja toimintamenetelmiä sekä asiakastilanteisiin voidaan kehittää palvelua nopeuttavia ja tehostavia apuvälineitä sekä menetelmiä. Sipilän mukaan varsinaisesta tuotteistuksesta on kyse vasta sitten, kun palvelusta pystytään kehittämään selkeitä palveluprosesseja tai palvelukokonaisuuksia, joita voi tarjota asiakkaalle sellaisenaan tai kun perusmallista räätälöidään moduulien avulla asiakaskohtaisia versioita. Täysin tuotteistettu palvelu on silloin, kun se on saatu tuotteen muotoon, jota voidaan teollisuusmaisesti monistaa ja toimittaa asiakkaalle jakeluteiden kautta.

Raatikainen (2008, 64) määrittelee tuotteistamisen tuotekehittämiseksi, jossa useimmiten taustalla on asiakkaalle räätälöity palvelu, tuote tai ohjelma. Hänen mukaansa puhutaan usein tuotepaketeista, joka voi sisältää itse tuotteen tai palvelun ja siihen liittyvän tuotetuen. Tuotteistamisen käsitettä käytetään, kun palveluista kehitetään selkeitä palvelukokonaisuuksia tai -prosesseja. Parantamisen mukaan tuotteistuksen kautta jalostetaan asiantuntemus ja osaaminen palvelutuotteeksi, joka on markkinointi-, myynti- ja toimituskelpoinen (Parantainen 2007, 11).

Tuotteistaminen on palvelutoiminnan jäsentämistä suoritteiksi ja suoritteiden yhdistelemistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Tuotteiksi määritellään palveluita sekä tavaroita ja tuote saattaa olla palvelun ja

tavaran yhdistelmä. Tuote on aineellinen, aineeton tai näiden yhdistelmä, jonka pitää olla selkeästi määriteltävissä, hinnoiteltavissa ja sen sisällön tarkasti selvittävissä. Tuotteelle ominaista on, että se voidaan tuottaa vastaavan sisältöisenä uudestaan tulevaisuudessa sekä asiakasnäkökulmaa painotettaessa tuotteen tulee vastata asiakkaiden tarpeita ja kysyntää (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 162)

2.1 Tuotteistamisen lähtökohta, tarve ja tavoite

Palvelujen tuotteistamista on tehty kunnissa pitkään. Tuotteistaminen on ajankohtainen asia etenkin tilanteissa, joissa kunnat ovat päättäneet palvelujen ostamisesta yksityisiltä palvelujen tuottajilta tai organisaatiot siirtyvät tilaaja - tuottajamalliin.

Palvelujen kehittäminen koskee erityyppisiä yrityksiä erilaisilla toimialoilla. Varsinaisten palveluyritysten lisäksi useimmat materiaalisia tuotteita kehittävät yritykset tarjoavat palveluja tuotteiden osana tai lisänä. Erilaisille palveluille yhteisiä piirteitä ovat aineettomuus, prosessimaisuus ja asiakkaan osallistuminen palvelun tuotantoon. Palvelujen erityispiirteistä johtuvat liiketoiminnalliset haasteet liittyvät esimerkiksi kysynnän vaihteluun ja laadunhallintaan sekä tehottomuuteen, kasvuun ja kannattamattomuuteen. Tuotteistaminen on keino vähentää näitä ongelmia ja lisätä yrityksen kilpailukykyä. (Jaakkola ym. 2007.)

Tuotteista saadaan muodostettua monenlaisia palveluryhmiä, joita ovat tuoter ryhmät, palvelut, tuotteet sekä suoritteet. Niiden määrittelyssä huomioidaan, minkälaisia palveluita asiakkaille annetaan ja kuinka tuotteiden käyttö vaihtelee eri palveluiden kohdalla. Jokainen tuote ja palvelu on määritelty yksitellen. Niihin on sisällytetty palvelun tavoitteet, niiden sisältö ja tarvittavat toimintaedellytykset. (Melin & Linnakko 2003, 12.)

Tuotteistaminen liittyy läheisesti kaikkeen tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan, erityisesti tilaaja-tuottajamalliin, siirtohinnoitteluun ja yleisesti ottaen hinnoitteluun. Tuotteistaminen on välttämätöntä varsinkin, jos palvelutuotantoa aiotaan kilpailuttaa. Myös ostopalvelujen ja oman tuotannon vertaaminen on mah-

dotonta, jos oman toiminnan osa-alueiden ja niiltä syntyvien tuotteiden kustannuksia ei tunneta. Hankintalain mukaista hankintaa varten on tuote määriteltävä, jotta kilpailuttaminen olisi mahdollista. Tuotteistaminen avulla palvelukokonaisuuksille voidaan laskea eritelty hinnastot, jolloin niillä pystytään käymään kauppaa. Hintojen laatimisen lähtökohtana on tuotekohtaisten kustannusten selvittäminen. Jos tuotteiden laadussa ja ominaisuuksissa on eroja, ”keskimääräisen” tuotteen kustannusten tunteminen ei välttämättä auta päätöksen teossa. (Tyni ym. 2009, 163.)

Palveluita tuotteistaessa on oltava tarkka määrittelyjen suhteen, jotta erimielisyyksiltä välttyttäisiin esimerkiksi palvelutuotteen laadun tai toimitussisällön suhteen. Tuotteistamisen yhteydessä on syytä miettiä asiakkaan näkökulmaa, hänen vaatimuksiaan ja odotuksiaan tuotetta kohtaan. Myös kustannuksiin ja laatuun liittyvä valvonta kannattaa miettiä jo etukäteen ja kertoa valvonnasta tuottajalle. (Tyni ym. 2009, 164.)

Tuotteistamista tarvitaan myös sisäisessä siirtohinnoittelussa. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan sitä hintaa, jolla kunnan yksiköt luovuttavat suoritteita toisilleen. Suoritteita voivat olla valmiit tai keskeneräiset tavarat, palvelut tai omaan käyttöön valmistetut tuotantovälineet. Siirtohinnoittelun tarkoituksena on ohjata eri yksiköitä toimimaan kunnan kokonaisetujen mukaisesta sekä kyseisen hinnoittelun avulla nähdään, miten tuotteen kokonaiskustannus muodostuu tuotannon eri vaiheissa. Myös sisäisessä hinnoittelussa tuotteistamisen tavoitteena voi olla hinnoittelu, kustannussäästöt tai asiakastyytyväisyys. (Tyni ym. 2009, 165.)

2.2 Tuotteistamisen edut

Tuotteistamisen tarkoituksena on, että tuote tai palvelu saadaan asiakkaalle mahdollisimman vaivattomaksi ostaa ja mukavaksi käyttää. Tuotteen pitää vastata asiakaskunnan tarpeita. Perusteena eivät ole tuottajan tarpeet, eivätkä organisaation tarpeet.

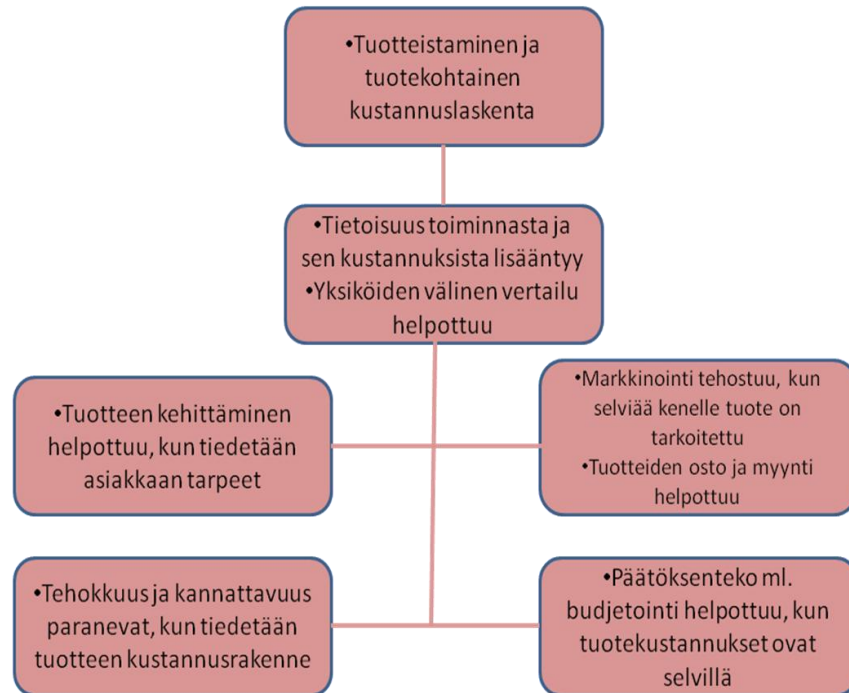
Tuotteistamisella on monia etuja niin yritykselle kuin asiakkaillekin. Se lisää yrityksen tehokkuutta, sillä tuotteistaminen vaikuttaa kehitystyöhön antamalla työ-

le selkeät tavoitteet. Samalla se pakottaa analysoimaan ja systematisoimaan toimintaprosesseja, jolloin työvaiheet selkiintyvät ja rationalisoituvat. Lisäksi tuotteistaminen antaa mahdollisuuksia työnjakoon ja henkilöstön osaamisen parempaan hyödyntämiseen. Tuotteistaminen auttaa siirtämään hiljaista tietoa koko organisaation käyttöön sekä lisää oppimista ja henkilöstön yrittäjämäinen osaaminen lisääntyy. (Sipilä 1996, 18, 120; Jaakkola ym. 2007.)

Sipilä (1996, 19) mainitsee tuotteistamisen eduiksi lisäksi yrityksen mahdollisuuden parantaa erilaisten kausivaihteluiden tasaamista ja sitä kautta käyttöastettaan, tehokkuuttaan ja kannattavuuttaan. Hänen mukaansa yritys voi esimerkiksi hiljaisina aikoina panostaa tuotekehitykseen ja tällöin ruuhkahuipuissa voidaan tehdä enemmän hyödyntämällä tuotteistamisen tuloksia.

Tuotteistaminen parantaa myös laatua samoista syistä kuin tuottavuuttakin. Toiminta systematisoituu, toiminnan suunnitelmallisuus paranee, kiire vähenee, tavoitteet ja laatuksiteerit täsmentyvät, koulutus tehostuu, laadunvalvonta ammattimaistuu ja asiakkaiden odotukset muodostuvat selkeimmiksi. (Sipilä 1996, 19.) Yritys kykenee tuotteistamisen kautta keskittymään niihin palveluihin, joita on järkevä tuottaa ja samalla keskittää resurssien käytön kyseisten palvelujen tuottamiseen. Virheet, epäselvyydet ja tulkinnanvaraiset tilanteet yrityksessä vähenevät.

Tuotteistamisen seurauksena esiin saatuja valmistus- ja omakustannusarvoja ja määriä voidaan käyttää apuna laadittaessa tulevan kauden budjettia (kuvio 2). Tuotteistamisen avulla saadaan myös tilaajan ja tuottajan roolit erilleen kunnan toteuttaessa tilaaja-tuottajamallia. Tällöin toiminnasta syntyviä kustannuksia voidaan tarkastella helpommin sekä tuotannon että asiakkaiden tarpeiden näkökulmasta. Kun tuotteilla on selkeä hinta, päättäjät osaavat suhteuttaa ja priorisoida asioita paremmin. Myös tietoisuus toiminnasta ja sen kustannuksista lisääntyy sekä esimerkiksi kilpailutustilanteessa yksiköiden välinen vertailtavuus helpottuu. (Tyni ym. 2009, 165–166.) Kuviossa 2 on luettavissa joitakin etuja, joita tuotteistamisella saavutetaan.



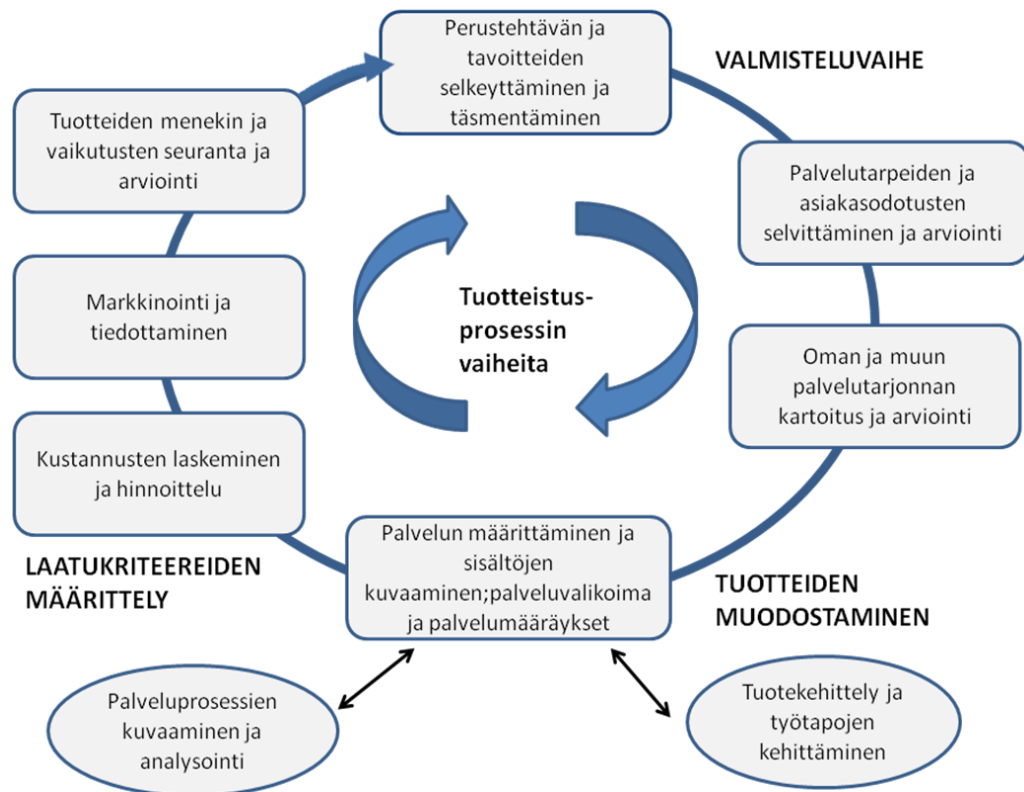
Kuvio 2. Kaavio tuotteistamisella tavoitettavista hyödyistä (Tyni ym. 2009, 165).

Yrityksen johtaminen ja seuranta on helpompaa, kun palvelu on tuotteistettu. ”Tuotekohtainen kustannustietous tukee johdon päätöksentekoa esimerkiksi toimialatasolla kustannustietoisuuden ja toiminnan lisääjänä sekä ylempänä päätöksentekohierarkiassa esimerkiksi resurssienjakotilanteessa, poliittisessa päätöksentekotilanteessa tai toimintastrategioiden laatimisessa”, toteavat Tyni ym. (2007, 165).

Asiakkaan näkökulmasta katsottuna tuotteistaminen nostaa yrityksen arvoa ja imagoa, koska tuotteistettu palvelu viestii kokemuksesta. Asiakkaan on myös helpompi ostaa palvelua, joka on tarkoin määritelty ja joka vastaa ostajan tarpeita. Asiakkaan hyödyksi myös asiakaspalvelu paranee ja tehostuu, tuotetietous lisääntyy ja ostaminen helpottuu.

2.3 Tuotteistamisprosessi

Tyni ym. (2009, 166–169) jakavat tuotteistamisen vaiheet kolmeen ryhmään, joita ovat valmisteluvaihe, tuotteiden muodostaminen ja laatuksien määrittely. Tuotteistamisen vaiheita on kuvattu kuviossa 3.



Kuvio 3. Tuotteistusprosessin vaiheita. (Holma 2012)

2.3.1 Valmisteluvaihe

Tuotteistamisprosessi lähtee organisaation oman perustehtävän ja tavoitteiden selkeyttämisestä ja täsmentämisestä. Valmisteluvaiheessa määritellään tuotteistamisen tavoitteet ja selvitetään jo tiedossa oleva informaatio; asiakassegmentin määrittely, käytettävissä olevat resurssit ja millaisia palveluja tuotetaan. Myös palvelutarpeet ja asiakasodotukset sekä muiden vastaavia palveluita tarjoavien organisaatioiden palvelutarjonta tulisi olla tiedossa. Lisäksi selvitetään, onko toiminnasta kerätty tilastoja, joiden avulla tuotekohtaisia kustannuksia voidaan selvittää. Tilastot, jotka koskevat esimerkiksi suoritteiden määrää ja laatua tai tuotekohtaisia resurssien käyttöä, ovat ensiarvoisen tärkeitä tuotteistamistyön pohjatiedoiksi. Tuotteistamisen alkuvaiheessa on myös mietittävä, millaisia

välillisten kustannusten kohdistamismenetelmiä halutaan käyttää ja kuinka tarkkaan lopputulokseen pyritään. (Tyni ym. 2009, 166–167.)

2.3.2 Tuotteen muodostamisvaihe

Palvelujen tarkempi määrittely ja kuvaaminen ovat tuotteiden muodostamista. Tässä vaiheessa toimintaa voidaan ryhmitellä jonkin toiminnallisen ominaisuuden perusteella. Ryhmittelyn perustana voidaan käyttää esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

- palvelun tarkoitus ja kohderyhmä
- palvelun suunnitelmallisuus
- palveluntarve
- palvelun vaativuus
- palvelun toteutustapa
- palvelun toteuttaja.

Tuotteiden muodostamisvaiheeseen liittyy myös palveluprosessien arviointia ja analyysiä, työtapojen kehittämistä ja uusien tuotteiden kehittelyä. Tuloksena on palveluvalikoima sekä yksittäiset palvelut. Yksittäistä palvelua kuvataan mahdollisimman täsmällisesti. Tuotekuvaus sisältää seuraavia tietoja: nimi, kohderyhmä, palvelun hyöty, sisältö, palvelulle asetetut laatuksiteerit, palvelun onnistumisen arviointi, hinta. Palvelu hinnoitellaan selvittämällä palvelun tuottamiseen tarvittava henkilökunta, tilat ja varusteet. Hyvän tuotteistuksen ominaisuuksina nähdään, että tuotteen hinta voidaan määrittellä, tuotekohtaiset kustannukset voidaan selvittää, tuotteiden määrä voidaan määrittellä ja tuotteen laatu on määriteltävissä. (Tyni ym. 2009, 167.)

2.3.3 Laatuksiteereiden määrittely

Tuotteiden laadullinen luokittelu pitää huomioida erikseen. Tuoteryhmät, joissa laatu vaihtelee voimakkaasti, täytyy luokitella eri laatuksiluokkiin, jotta kustannukset voidaan kohdistaa oikein eri laatuksille tuotteille. Myös hinnoittelulaskelmissa

tai ostopalveluissa erilaatuiset tuotteet olisi määriteltävä omiksi ryhmikseen, jotta tuoteryhmien sisäinen kustannusvaihtelu olisi kohtuullisen pieni. (Tyni ym. 2009, 169.)

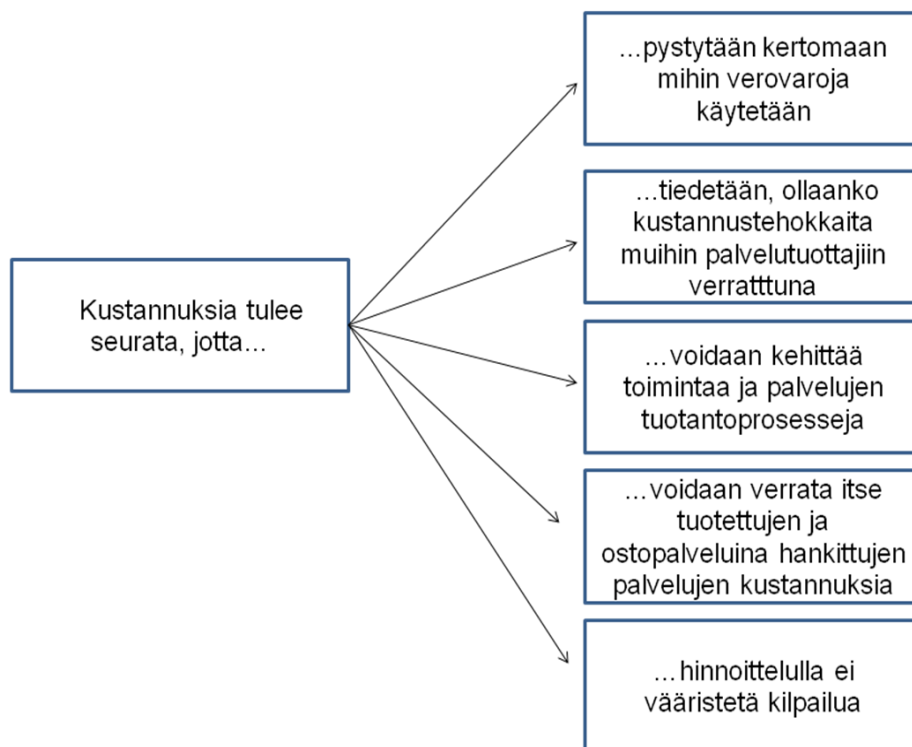
Laatukriteerit ovat tuotteeseen tai palveluun liittyviä ominaisuuksia, joiden suhteen laadukkuutta erilaisilla laatumittareilla arvioidaan. Laadun arvioinnissa laadulla tarkoitetaan ilmiön arvioitua ja vertailtavaa laadukkuutta. Palvelu on laadukasta, kun se vastaa palvelusuunnitelmassa toiminnalle ja tuloksille asetettuja tavoitteita. Palveluissa laatua voivat olla esimerkiksi jonotusaikana mitattava saavutettavuus tai koettu palveluhalukkuus. Koettu laatu on suhteellista. Arvioitsija antaa laadun kokemukselle oman sisäisen merkityksensä. Palveluissa laatu toteutuu vuorovaikutuksessa ja palvelun kyvyssä vastata asiakkaan tarpeita ja odotuksia. (Laatuakatemia 2010.)

Palvelun laatua on vaikea tyhjentävästi määritellä muutamalla sanalla. Viitteenomaisena määritelmänä voidaan sanoa, että palvelun laatu on kaikkea sitä, mitä asiakas kokee sen olevan. Palvelussa laatu on lupauksen mukaisuutta. Laatu merkitsee asiakaslähtöisiä valintoja, suunnitelman mukaista toimintaa ja aiottuja tuloksia. SFS:n ISO -standardin mukaan laatua on tuotteen tai palvelun kaikki piirteet ja ominaisuudet, joilla se täyttää asetetut tai oletetut tarpeet (SFS:n ISO 9004-2 Laatujärjestelmä 1992).

Tuotteistamisprosessiin sisällytetään (kuvio 3) myös palvelujen markkinointi sekä palvelujen seuranta ja arviointi. Palvelujen markkinointia ja laadun kehittämistä varten tehdään asiakaskyselyjä. Palvelu- ja tuotekuvaus on tilanteen mukaan muutettavissa ja asiakkaan kanssa on säännöllisesti käytävä keskusteluja palveluiden variointitarpeista ja – mahdollisuuksista.

3 KUSTANNUSLASKENTA TUOTTEISTAMISESSA

Tyni ym. (2009, 11) määrittelevät kustannuslaskennan olevan laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetointia ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennan avulla kerätään ja tuotetaan tietoa julkisen yksikön toiminnasta sekä se kertoo, kuinka paljon verovarja käytetään (kuvio 3) esimerkiksi kunnan tietyn toimialan toimintaan. Kunnilta on ryhdytty vaatimaan parempaa läpinäkyvyyttä etenkin rahankäytössä ja julkisten yksiköiden tulee avoimesti kertoa, mitä niiden toiminta maksaa ja mitkä ovat hoidettujen tehtävien ja tuotettujen palveluiden kustannukset. Verorahojen käytön tehokkuudesta ovat kiinnostuneita sekä yksittäiset kansalaiset ja kuntalaiset että päätöksentekijät eli kunnanvaltuustot. (Raudasoja & Johansson 2009, 72.)



Kuvio 4. Kustannusten seuraamisen syitä (Raudasjoki & Johansson 2009, 74).

Kustannuksilla tarkoitetaan tuotannontekijöiden rahassa mitattua käyttöä tai kulutusta. Kustannukset syntyvät, kun organisaatiot käyttävät tai kuluttavat tuotannontekijöitä eli työvoimaa, raaka-aineita, koneita, kiinteistöjä ja energiaa toiminnassaan. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 91.) Julkisessa organisaatiossa ylivoimaisesti merkittävin tuotannontekijä on henkilötyö ja muita kuntien toiminnassa tarvittavia tuotannontekijöitä ovat esimerkiksi tilat, ostopalvelut ja alihankinnat (Raudasoja & Johansson 2009, 77).

Kustannuslaskennassa tuotannontekijöiden käytöstä aiheutuvat kustannukset ja niillä aikaansaatujen tuotteiden myynnistä saadut tuotot selvitetään ja kohdistetaan laskentakohteille. (Tyni ym. 2009, 33.) Laskentakohde voi olla mikä tahansa asia, jonka kustannukset tai kannattavuus halutaan selvittää. Se voi olla esimerkiksi tulossyksikkö, jonka kannattavuus mitataan jollakin mittarilla tai tuote, jonka kustannus tai kannattavuus halutaan selvittää. Se voi olla myös esimerkiksi valmistusprosessi, asiakassegmentti, toiminto tai tehtävä, joita halutaan tutkia. (Suomala ym. 2011, 89–90.) Laskentatilanteesta riippuen laskentakohde voidaan jakaa osakohteiksi: tehtävä kustannuspaikoiksi, prosessi työvaiheiksi, tuote suoritteiksi ja hanke osaurakoiksi tai rakentamisvaiheiksi. (Tyni ym. 2009, 33.)

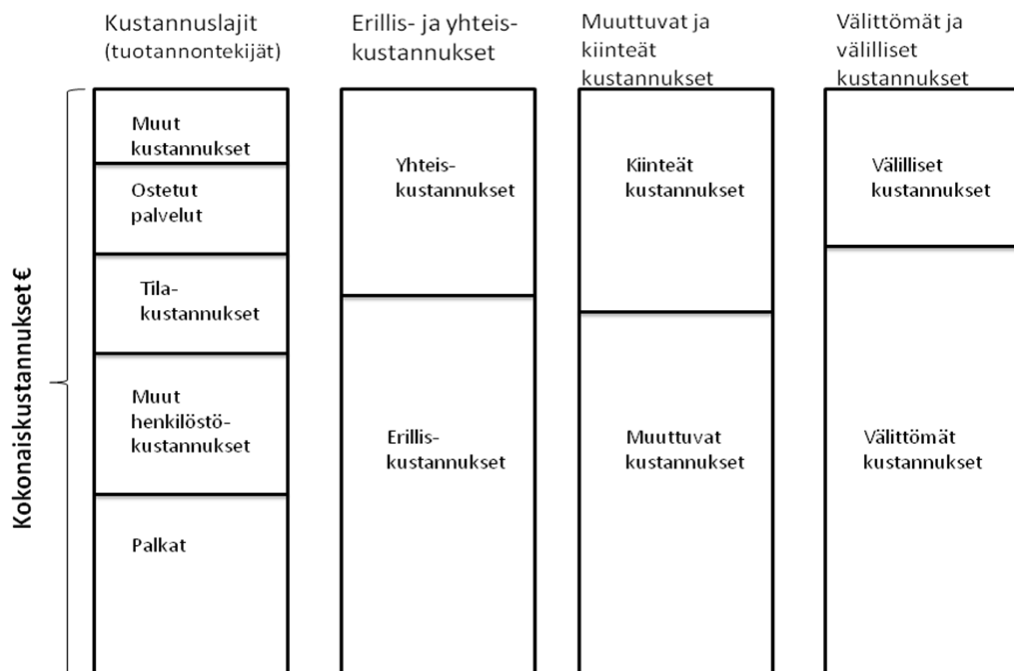
Yksinkertaistetusti sanottuna kustannuslaskennan idea on kohdistaa tietyn tuotteen tai tuotekokonaisuuden toimintatiedot ja tuotteen tuotannosta aiheutuneet kaikki todelliset kustannukset tuotteelle tai tuotekokonaisuudelle. Toimintatietojen ja kustannustietojen on siis oltava samansisältöisiä eli vastattava toisiaan.

3.1 Kustannusten luokittelu

Kustannuslaskennassa hyödynnetään usein kirjanpidon ja tilastoinnin luokituksia. Yleisin kunnan budjetoinnissa ja taloudellisuusseurannassa käytetty luokitus on tuotannontekijöihin perustuva kustannuslajiluokitus (Tyni ym. 2009, 41.) Kustannuslaskennan järjestämisen johtavana periaatteena on aiheuttamisperiaate. Tämä tarkoittaa, että kustannukset ja tuotot kohdistetaan kullekin laskentakohteelle (esimerkiksi organisaatioyksikkö eli kustannuspaikka, palvelu, projekti), joka kustannuksen tai tuoton on aiheuttanut (Raudasoja & Johansson

2009, 76.) Aiheuttamisperiaate on keskeinen kohdistamisperuste budjetoinnissa, kirjanpidossa ja kustannuslaskennassa (Tyni ym. 2009, 39).

Kun kustannuksiin halutaan vaikuttaa, tarvitaan kustannusanalyysia. Tieto kokonaiskustannuksista ei riitä, vaan on selvitettävä mistä kokonaiskustannukset koostuvat eli halutaan tietää, mikä on organisaatioyksikön tai tuotetun palvelun kustannusrakenne. Kuvio 5 voidaan nähdä, että kustannusten tarkastelua on mahdollista tehdä eri jaotteluilla.



Kuvio 5. Kokonaiskustannusten jaottelutapoja (Raudasoja & Johansson 2009, 80).

3.1.1 Erillis- ja yhteiskustannukset

Laskentakohteen, kuten organisaatioyksikön tai suoritteen kokonaiskustannukset muodostuvat sen omista erilliskustannuksista ja laskentakohteelle kuuluvasta osuudesta yhteiskustannuksista. Erilliskustannuksia ovat ne kustannukset, joita tämä laskentakohde aiheuttaa, esimerkiksi tulosityksikössä työskentelevien henkilöiden palkat ja muut henkilöstökustannukset. Jonkin organisaatioyksikön erilliskustannukset tunnistaa myös siitä, että jos yksikkö päätettäisiin lopettaa,

erilliskustannukset jäisivät kokonaan syntymättä. Yhteiskustannukset eli yleiskulut ovat usean laskentakohteen yhdessä aiheuttamia kustannuksia. Tyypillisiä tällaisia kustannuksia ovat organisaation johdon palkka- ja muut henkilökustannukset, jotka jaetaan jokaiselle organisaation tulosityksikölle tiettyinä osuuksina. Aiheuttamisperiaatteen toteuttaminen erilliskustannuksissa on yksinkertaista, mutta yhteiskustannusten kohdistamisen perusteet on tarkoin harkittava, jotta oikeudenmukaisuus kustannusten jakamisessa toteutuu. (Raudasoja & Johansson 2009, 80–83.)

Tyni ym. (2009) tähdentävät, että toiminnan tuotteistamisella ja siirtohinnoittelulla yhteiskustannuksia voidaan muuntaa erilliskustannuksiksi. Erilliskustannus perustuu yleensä suoriteperusteiseen laskutukseen. Mitä suurempi osa tuotantokustannuksista on erilliskustannuksia, sitä paremmin kustannuksiin voidaan vaikuttaa tuotannon määrä muuttamalla.

3.1.2 Kiinteät ja muuttuvat kustannukset

Raudasojan ja Johanssonin (2009,83) mukaan julkisessa organisaatiossa kustannusten jaottelu muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin on melko harvinaista, mutta välttämätöntä silloin, kun halutaan tarkastella kustannusten riippuvuutta toiminnan volyyymista. Kiinteät kustannukset eivät riipu tuotettujen palveluiden tai suoritteiden määrästä, vaan ne kertovat, kuinka paljon maksaa esimerkiksi julkisen yksikön toimintakapasiteetin ylläpito. Kiinteitä kustannuksia ovat muun muassa koneiden ja laitteiden kustannukset, toimintatilojen aiheuttamat kustannukset tai hallinnon ja johdon palkkakustannukset. Muuttuvat kustannukset riippuvat tuotettujen suoritteiden ja palvelujen määrästä eli muuttuvien kustannusten määrä kasvaa tai laskee suorassa suhteessa tuotteiden ja palvelujen määrän kasvaessa tai vähetessä. Muuttuvina kustannuksina voidaan pitää esimerkiksi kunnallisissa ruokapalveluissa elintarvikekuluja, jotka muuttuvat tuotettujen ateriamäärien mukaan.

Kustannusten hallinnan kannalta tilanne on sitä parempi, mitä suurempi osuus kokonaiskustannuksista on muuttuvia. Näin organisaatio voi paremmin joko kasvattaa tai supistaa toimintansa volyyymia, eikä sille aiheudu kiinteitä kustan-

nuksia käyttämättömästä kapasiteetista. Kiinteiden kustannusten karsiminen edellyttää usein puuttumista organisaatorakenteisiin ja näin ollen nykyiset toimintaympäristön nopeat muutokset saattaisivat edellyttää matalampaa ja ketterämpää organisaatorakennetta, joka todennäköisesti toimisi pienemmillä kiinteillä kustannuksilla. (Raudasoja & Johansson 2009, 83–85.)

3.1.3 Välilliset ja välittömät kustannukset

Kustannusten jako välittömiin ja välillisiin kustannuksiin palvelee tuotteen tai palvelun hinnan selvittämistä eli hintalaskentaa. Välittömiä kustannuksia ovat kaikki ne kustannukset, jotka voidaan kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaan suoraan laskentakohteelle eli tuotteelle, palvelulle tai toiminnolle. Tyypillisiä välittömiä kustannuksia ovat tuotteeseen käytettävät raaka-aineet ja valmistuksen työpanos. Välittömät kustannukset ovat yleensä muuttuvia kustannuksia. (Suomala ym. 2011, 94; Vilkkumaa 2005, 81.)

Välillisiä kustannuksia ovat sellaiset kustannukset, joita ei voida kohdistaa suoraan laskentakohteelle ja tällaisia kustannuksia ovat tyypillisesti esimerkiksi johdon palkkakustannukset. Käytännössä välittömät kustannukset tarkoittavat samaa kuin erilliskustannukset ja välilliset kustannukset samaa kuin yhteiskustannukset (kuvio 5). (Suomala ym. 2011, 94; Raudasoja & Johansson 2009, 86.)

Selander ja Valli (2007, 32–33) toteavat, että kustannusten kohdistamisongelma on ravitsemisalalla hyvin tyypillinen laskentatoimen ongelma. He pohtivat, miten tuotteelle on kohdennettavissa sellaiset kustannukset, jotka ovat yhteisiä useammalle tuotteelle tai osastolle. Miten kokkien palkkakustannukset kohdistetaan myytävälle ruoka-annoksille, kun myytävien annosten määrä ei ole sama joka päivä? Lisäksi samaan aikaan voidaan tehdä useampaa työtä ja valmistaa useita eri ruoka-annoksia. Selanderin ja Vallin mielestä näiden yleiskustannusten huomioiminen hinnoittelussa ja kannattavuuden suunnittelussa on yritysjohdon ratkaistavissa oleva tehtävä ja he muistuttavat, että eri yritysten sisäisiä laskentatoimen laskelmia ei pidä verrata keskenään selvittämättä ensin, miten laskentatoimen ongelmat kyseisessä yrityksessä on ratkaistu.

3.2 Perinteinen kustannuslaskenta

Kustannuslaskenta käsittää perinteisesti kolme vaihetta, joista kustannuslajilaskennassa selvitetään yrityksen laskentakauden kokonaiskustannukset lajeittain, esimerkiksi aine- ja tarvikekustannukset, palkat ja vuokrat. Kustannuspaikka- eli vastuualuelaskennassa välilliset ja välittömät kustannukset (yleiskustannukset) kohdistetaan kustannuspaikoille. Suoritekohtaisessa laskennassa välilliset ja välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille eli tuotteille. Kullekin suoritteelle tuleva osuus kustannuspaikkojen välillisistä kustannuksista selvitetään käyttäen erilaisia kohdistamisperusteita, kuten jako- ja lisäyslaskentaa. (Alhola 2008, 11.)

3.2.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuksia syntyy tuotannontekijöiden, kuten henkilöstön, ostopalveluiden, aineiden ja tarvikkeiden sekä koneiden, laitteiden ja tuotantotilojen käytöstä ja niihin sitoutuneista pääoman koroista ja muista korvauksista (taulukko 1). Kuntien tuotanto on palveluvaltaista, joten pääosa kustannuksista syntyy maksetuista palkoista ja palkkasivukuluista. Tuotannontekijät ovat lyhyt- ja pitkävaikutteisia riippuen siitä, käytetäänkö tuotannontekijää yhdellä vai useammalla laskentakaudella. Laskentakaudeksi kunnissa määritellään yleensä kalenterivuosi, jonka aikana syntyneitä kustannuksia seurataan ja lasketaan. (Tyni ym. 2009, 41.)

Taulukko 1. Kustannusten ryhmittely lajeittain (Järvenpää ym. 2010, 73).

Tuotannontekijät	Kustannusryhmät
Työsuoritukset	Palkkakustannukset Lakisääteiset henkilösivukustannukset Vapaaehtoiset henkilösivukustannukset
Aineet	Ainekustannukset
Lyhytvaikutteiset tuotantovälineet	Tarvikekustannukset Vuokratkustannukset Valaistus- ja energiakustannukset Kuljetus- ym. kustannukset
Pitkävaikutteiset tuotantovälineet	Poistokustannukset Korkokustannukset Vakuutuskustannukset

3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskennan avulla voidaan johtaa organisaation eri yksiköiden taloutta. Kustannuspaikkalaskenta auttaa myös tuotekohtaisten kustannusten selvittämisessä. Suomala ym. (2011, 119) ovat sitä mieltä, että kustannuspaikkalaskennan tarkoitus ei ole valvonta, vaan organisaation toiminnan ohjaamisen ja kehittämisen tukeminen tuottamalla tietoa ja ymmärrystä organisaation onnistumiseen vaikuttavista tekijöistä. Tätä varten kustannuspaikkalaskenta tuottaa tietoa kustannuspaikan taloudesta ja kyseisen kustannuspaikan vaikutuksesta tuotteiden yksikkökustannuksiin.

Kustannuslaskennassa pienin toimintayksikkö tai vastuualue, jonka aiheuttamia kustannuksia raportoidaan ja seurataan erikseen. Seurannan avulla saadaan selville ajanjaksoittain toimintayksikössä tai vastuualueessa syntyneet kustannukset. Budjettiseurannan avulla tämä mahdollistaa kustannuspaikan kustannustarkkailun, kun toteutuneita kustannuksia verrataan budjetoituihin tavoitteisiin. Kustannuspaikkalaskennan tehtävänä on toimia myös suoritekustannuslaskennan välivaiheena luomalla perusta yleiskustannuslisien määrittelylle. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 90.)

Kustannuspaikat erotetaan toisistaan omilla koodeillaan ja koodin avulla kustannukset rekisteröidään oikeille kohteille eli vastuualueille. Kunkin kustannuspaikan kustannuksista laaditaan kausittain, usein kuukausittain kustannuspaikkaraportti, jonka avulla toteutetaan kuukausittaista budjettiseurantaa. Raportissa eritellään kustannukset kustannuspaikalla lajeittain ja ryhmiteltynä välittömiin ja välillisiin kustannuksiin tai muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. (Järvenpää ym. 2010, 92.)

3.2.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Tuote- tai suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa osa kustannuseristä voidaan kohdistaa suoraa tiliöimällä ne laskentakohteelle. Jos useat eri laskenta-

kohteet käyttävät yhteistä tuotannontekijää, joudutaan kyseisen tuotannontekijän aiheuttamien kustannusten osalta käyttämään epäsuoria kohdistusmenetelmiä, kuten jako- ekvivalenssi-, yleiskustannus- ja toimintolaskentaa. Kaikki edellä mainitut kohdistusmenetelmät perustuvat siihen, että tiedetään tai voidaan arvioida, kuinka paljon yhteisiä resursseja suoritteiden tuottamiseen tarvitaan. Esimerkkejä tuotannontekijäkustannuksista, jotka joudutaan joltain laskennallista jakoperustetta käyttäen jakamaan kunnan eri tehtäville, ovat kunnan hallinto, yhteispalvelut, kirjanpito, palkanlaskenta, yhteisten tilojen, koneiden ja laitteiden kustannukset. (Tyni ym. 2009, 140.)

3.3 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta

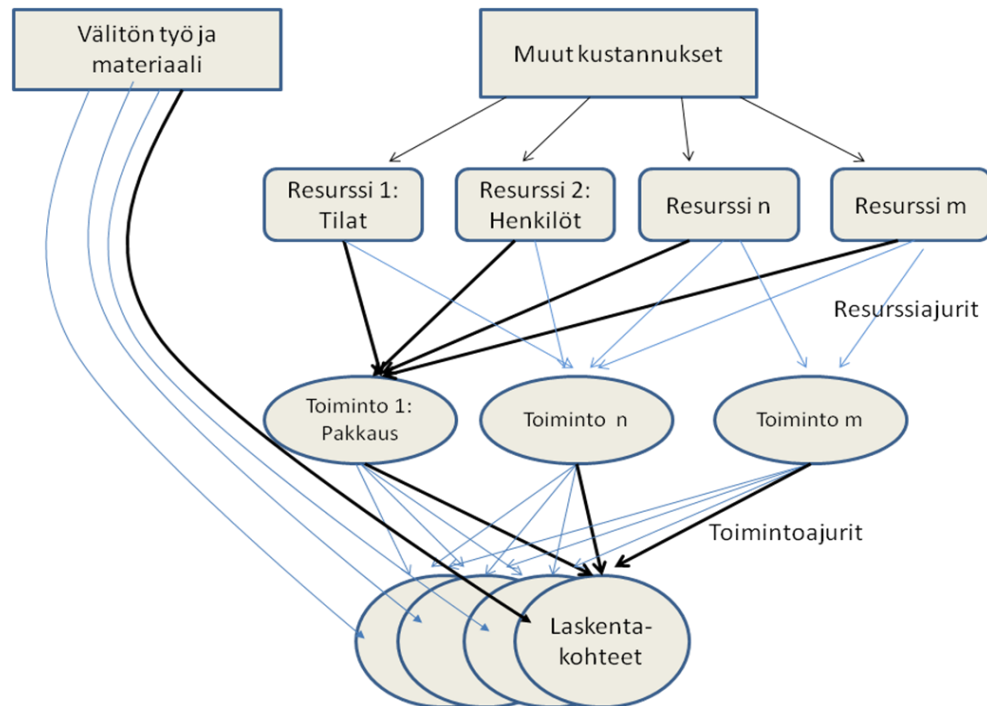
Toimintolaskenta on yksi johdon laskentatoimen muodoista. Se on kehittynyt teollisen yhteiskunnan tarpeisiin parantamaan yritysten toimintamahdollisuuksia kilpailluilla, nopeasti muuttuvilla ja asiakkuutta korostavilla markkinoilla. Toimintolaskentaa on markkinoitu uudenaikaisena laskentajärjestelmänä, joka parantaa hinnoittelun tarkkuustasoa ja kiinnittää huomion muun muassa organisaatiossa tapahtuvaan tekemiseen, resurssien kulutukseen ja niiden keskinäisiin suhteisiin. Julkisella sektorilla on alettu käyttää toimintolaskentajärjestelmiä, että saada tietoa siitä, mitä palvelut ja tuotteet aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskettuna maksavat. Kyseistä tietoa tarvitaan yhä enemmän, kun kunnat organisoivat toimintaansa uudelleen, laativat tilauksia ja tuotantosopimuksia. Mutta ennen kaikkea kuntien miettiessä, mihin niukat julkiset voimavarat kohdennetaan ja mitä asiakkaiden tulisi itse maksaa. (Tammi 2006.)

Raudasoja ja Johansson (2009, 94–98) määrittelevät toimintolaskennan kustannuslaskennan lajiksi, jossa erityisesti yleiskustannukset kohdistetaan tuotteille perinteisiä laskentamenetelmiä monipuolisempien ja tarkempien kohdistustekijöiden kautta. Toimintolaskennan perusidean mukaan kustannukset eivät aiheudu ainoastaan palveluista tai tuotteista, vaan siitä mitä organisaatiossa oikeasti tehdään, mihin organisaation tekeminen kohdistuu. Toimintolaskenta on hyvin lähellä prosessiajattelua, koska sen yhteydessä paneudutaan toimintoketjuihin eli prosesseihin, joiden kautta palvelut ja tuotteet aikaansaadaan.

”Toimintolaskenta poikkeaa muista menetelmistä mm. siinä, että muissa menetelmissä kustannukset kohdistetaan laskentakohteille käyttäen kustannuspaikkoja. Toimintolaskennassa lähtökohtana on kuhunkin resurssiin liittyvät kustannukset, jotka kohdistetaan laskentakohteille toimintojen kautta. Palvelutuotannossa eri toiminnot ja prosessit limittyvät toisiinsa monimutkaisesti, jolloin kustannusten selvittäminen ja kohdistaminen toimintojen kautta on perusteltua.” (Tyni ym. 2009, 150–151.)

3.3.1 Toimintolaskennan periaate

Toimintoperusteissa laskennassa välillisiä kustannuksia kohdistetaan tarkemmin laskentakohteille. Tarkempi kohdentaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että laskentajärjestelmän vaatiman tiedon kerääminen, muokkaaminen ja raportointi on työläämpää, mutta tietojärjestelmien kehittyminen on mahdollistanut monimutkaisten laskentajärjestelmien käytön. Työläämmäksi toimintolaskennan tekee myös se, että kustannukset kohdistetaan kahteen kertaan; ensin resursseilta toiminnoille ja toiseksi toiminnoilta laskentakohteille. Myös toimintolaskennassa esimerkiksi aineet ja tavarat voivat olla sellaisia kustannuksia, jotka kohdistuvat suoraan jollekin tietylle laskentakohteelle, jolloin toimintotason tarkastelu voidaan ohittaa (kuvio 6). Toimintolaskennassa ollaan usein kiinnostuneita myös kunkin toiminnon kokonaiskustannuksista, jolloin myös sellaiset kustannukset, jotka voitaisiin kohdistaa suoraan laskentakohteille, kohdistetaan ensin toiminnoille ja siltä myöhemmässä vaiheessa laskentakohteelle. (Tyni ym. 2009, 150 - 151.)



Kuvio 6. Toimintolaskennan periaate (Suomala ym. 2011, 134; Tyni ym. 2009, 151).

Toimintolaskennan periaatteena on, että välittömien kustannusten osalta kustannusmenettely tapahtuu vaiheittain (kuvio 6). Ensimmäisessä vaiheessa kustannukset kohdistetaan resursseille. Resurssien on oltava keskenään tietyn-tyyppisiä ja yhdenmukaisia. Yrityksen kirjanpidon tilikartta on hyvänä apuna resurssien jaottelussa. Toisessa vaiheessa resurssien kustannukset kohdistetaan resurssiajuriin avulla toiminnoille. Resurssiajuri on mittari, joka kertoo millaisen määrän toiminto käyttää jotain resurssia; esimerkiksi arvioitu tai mitattu ajankäyttö. Toiminnot ovat tuotantoprosessiin kuuluvia vaiheita eli edustavat organisaatiossa tehtävää työtä. Toiminnon aiheuttama kustannus syntyy siitä, kuinka paljon toiminnoissa käytetään erilaisia resursseja erilaisista syistä. Kolmannessa ja viimeisessä vaiheessa toimintojen kustannukset kohdistetaan toimintoajuriin avulla laskentakohteelle, yleensä tuotteelle tai asiakkaalle. Toimintoajureilla tarkoitetaan niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritustiheyteen ja siihen, että koko toimintoa yleensäkin suoritetaan. Se on mittari sille, kuinka paljon ja kuinka usein kustannusten kohde (tuote tai palvelu) tarvitsee toiminnon suorittamista. (Alhola 2008, 47; Suomala ym. 2011, 134, Tyni ym. 2009, 150.)

Toimintolaskennan teoria on Alholan (2008, 53) mukaan yksinkertainen, toimintojen ja kustannusajurien tarkka määrittäminen on laskennan kannalta kriittinen kohta. Hän tähdentää, että ”huonosti tai liian yleisellä tasolla määritellyt toiminnot tai kustannusajurit vääristävät heti laskentatuloksia.”

3.3.2 Toimintolaskennan hyödyt

Toimintolaskennan avulla pystytään oikeasti pureutumaan tärkeisiin asioihin ja tehostamaan toimintaa. Myös toimintaprosessien tuntemus ja niiden kehittämisedellytykset paranevat sekä ymmärrys kustannusten syytekijöistä lisääntyy ja se saa aikaan tarkempia analyysejä kuin tavallisesti. Toimintolaskenta paljastaa resurssien käytön ja työn tekemisen kohteittain ja kustannusten kontrollointimahdollisuus paranee. Laskennan myötä myös tieto tuotekohtaisista kustannuksista ja kannattavuudesta tarkentuu sekä tuottavuus tunnetaan ja siihen osataan vaikuttaa. Toimintolaskenta selventää yleiskustannusten sisältöä ja luonnetta sekä tiedetään, mitkä ovat tarpeet ja mahdollisuudet vaikuttaa niihin. Kaiken kaikkiaan toiminnan johdettavuus paranee ja budjetointi terävöityy laskennan avulla sekä toimintolaskenta järkeistää kustannuslaskennan; mitataan asioita, joilla on merkitystä eikä enää asioita, joita on helppo mitata ja on aina ennenkin mitattu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 161–163; Raudasoja & Johansson 2009, 97–98.)

Toimintoperusteisen kustannuslaskennan ja –johtamisen pääpaino ei ole laskentamenetelmä tai –tekniikka, vaan sen mukanaan tuoma ymmärrys organisaation toiminnasta, prosesseista ja kustannusten syistä. Yrityksen johtoa palvelevat kustannuslaskentajärjestelmät perustuvat esimerkiksi oletuksiin toimintaprosessien ja kustannusten käyttäytymisestä, laskelmien tarkoituksesta ja vastuunjaosta. Jos oletukset eivät vastaa yrityksen todellista tilannetta, laskentajärjestelmä saattaa tuottaa harhaanjohtavaa tietoa, vaikka se teknisesti näyttäisikin toimivan hyvin. Siksi laskentajärjestelmää on, varsinkin muuttuvissa olosuhteissa, jatkuvasti arvioitava kriittisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 163.)

3.4 Raportointi kunnan sisäisessä laskentatoimessa

Laskentatoimi on kokonaisuus, jonka tehtävänä on tukea yrityksen päätöksentekijöitä erilaisissa tilanteissa tarjoamalla tarvittavaa tietoa valintojen ja päätösten tueksi. Laskentatoimen tavoitteena on myös huolehtia siitä, että yrityksen eri sidosryhmät, kuten omistajat, rahoittajat, työntekijät, asiakkaat, toimittajat ja yhteiskunta saavat tietoa yrityksen toiminnasta ja sen menestymisestä. (Suomala ym. 2011, 9)

Laskentatoimi jakautuu tuotetun tiedon hyväksikäyttäjän mukaan rahoittajan laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. Rahoittajan laskentatoimea kutsutaan myös ulkoiseksi laskentatoimeksi, ja se käsittää kirjanpidon sekä lakisääteisen raportoinnin yrityksen sidosryhmille. Johdon eli sisäisen laskentatoimi on organisaation sisäinen palvelutoiminto, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen johdolle laskelmia päätöksenteon tueksi sekä parantaa yrityksen toiminnan johdettavuutta esimerkiksi toimintoperusteisella kustannuslaskennalla. Sen tuottamat laskelmat ovat luonteeltaan joko suunnitelma- tai tarkkailulaskelmia. (Suomala ym. 2011, 9-10.) ”Sisäisen laskentatoimen toteutusta ei ohjaa lainsäädäntö vaan yrityksen johtamisen vaateet. Sen informaation sisältö siis muodostuu sen mukaan, mitä liikkeenjohtaminen laskelmilta edellyttää. Koska sisäisen laskentatoimen raporttien on ohjattava sisäistä päätöksentekoa, niiden on oltava ajantasaisia ja mahdollisimman realistisia ja annettava oikea kuva yrityksen taloudellisesta tilanteesta.” (Heikkilä & Saranpää 2008, 24.)

Sisäisessä tuloslaskelmassa vertaillaan budjettia ja toteumia kuukausitasolla kumulatiivisesti. Usein siinä on myös ennuste vuoden loppuun ja sen vertailu koko vuoden budjetoituihin arvoihin. Tarpeellista on myös sisällyttää raporttiin pidemmän aikavälin ennuste, esimerkiksi vuodeksi eteenpäin. Näin saadaan hyvä kokonaiskuva menneestä, nykyisyydestä ja kehityksen suunnasta. (Alhola & Lauslahti 2005, 196.)

3.4.1 Sisäinen laskentatoimi ja raportointi

Raportointi on keskeinen osa organisaation ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. Sen avulla voidaan seurata, mihin suuntaan organisaation toiminta ja talous ovat kehittymässä ja miten organisaation itselleen asettamat tavoitteet ovat toteutuneet. Raportoinnin tulee tuottaa analysoitua, oikeellista ja ymmärrettävää tietoa, joka auttaa esimiehiä reagoimaan ja ennen kaikkea ennakoimaan tulevaan. (Alhola & Lauslahti 2000, 316.)

Raportointeja voidaan toteuttaa raporttien, tunnuslukujen ja mittaristojen avulla. Raportit sisältävät yksityiskohtaista tai yhteenlaskettua tietoa perustietolähteistä ja tällaisia raportteja ovat esimerkiksi myynti asiakkaittain, toteumavertailut tai budjettiraportit. Raporttien käyttäjät ovat useimmiten operatiivisen tason työntekijöitä, operatiivista johtoa ja budjettiraporttien osalta ylintä johtoa. Tunnusluvut ovat vastaavasti perinteisin tapa seurata yrityksen kannattavuutta ja kasvun kehittymistä. Ne ovat luonteeltaan analysoivia sekä reaktiivisia ja niitä seurataan pääasiassa ylimmän johdon taholta. Tunnuslukuja ovat esimerkiksi voitto prosentit. Mittaristot ovat yrityksen johdon ja organisaation muiden toimintojen paras työkalu, koska ne ovat ennakoivia ja reaktiivisia. Niiden on annettava heikkoistakin signaaleita hälytys ja niitä seurataan kaikilla organisaation tasoilla. (Alhola & Lauslahti 2000, 317.)

Alhola ja Lauslahti (2000, 317) painottavat raportoinnin merkitystä, koska sillä voidaan vaikuttaa koko organisaation toimintaan ja positiivisessa mielessä myös koko organisaation henkilöstöön. Raportoinnin avulla voidaan vaikuttaa henkilöstöön motivoimalla, jolloin tavoitteiden saavuttamisen kautta koetaan onnistumisen tunne ja saavutetaan rahallista hyötyä sekä tiedostetaan onnistuminen. Raportoinnin avulla voidaan myös ohjata tekemään oikeita asioita sekä olemaan osa avointa viestintää kertomalla, miten liiketoiminta menestyy ja mitkä ovat tavoitteet. Raportointi on siis osa yritysten tiedonhallintaa ja johtamista.

Neljännesvuosi- ja strategiaraportointi

Neljännesvuosiraportointi on kuukausiraportointia laajakantoisempaa. Siinä on vedetty yhteen viimeisen kolmen kuukauden toiminta ja yleensä se sisältää myös strategisen seurannan. Tällaisessa raportoinnissa tulevaisuuden näkymiä tarkastellaan pidemmällä aikajänteellä eikä kiinnitetä huomiota yksittäisen kuukauden mahdollisiin heilahteluihin. Raportin osa-alueita ovat esimerkiksi menestystekijät, strategiat, tasapainotetun mittariston eri näkökulmille asetetut tavoitteet ja ennakoivat signaalit menestymiseen vaikuttavien tekijöiden osalta. Strategiaraportti on ennen kaikkea ylimmän johdon työväline, jolla seurataan eri toimenpiteiden vaikutuksia liiketoimintaan ja varmistetaan näin liiketoiminnan ennustettavuuden hallinta. (Alhola & Lauslahti 2005, 174–175.)

Kuukausiraportointi

Kuukausiraportointi on usein osa johtoryhmän tai muun ohjausryhmän palaveria ja se sisältää lukujen läpikäynnin lisäksi analyttisyyttä, johtopäätöksiä ja uusia päätösehdotuksia. Pääpaino on lähiajan kannattavuuteen vaikuttavien osatekijöiden hallinnassa. (Alhola & Lauslahti 2005, 192.)

Kuukausiraportin rakenteeseen vaikuttavat organisaation taso ja toiminnot sekä tehdyt suunnitelmat. Kuukausiraportissa läpikäydään yrityksen toimintaan vaikuttavia ulkoisia ja sisäisiä muutostekijöitä sekä tarkastellaan usein talousarvion toteutumista suhteessa edelliseen vuoteen, yrityksen tulosta, tulevia investointeja ja strategisia päämääriä.

3.4.2 Raportointi Tammelan ruokapalveluissa

Kunnan ruoka- ja puhdistuspalvelujohtaja saa tarvitsemaansa tietoa taloushallinto-ohjelmasta, johon on kirjattuna kaikki ruokapalveluita koskevat kassavirrat jokaisen yksikön omille kustannuspaikoille. (Raudasoja & Johansson 2009, 22–25.)

Hallintokuntien esimiehet saavat sisäisten laskutusten raportit kesäkuun lopun tilanteesta eli Tammelassa välitilinpäätös tehdään kaksi kertaa vuodessa puolen vuoden välein. Tämä hankaloittaa jonkin verran budjetin seuraamista eikä ajantasaista tietoa ole saatavissa. (Pakkanen, 28.6.2011.) Sisäiset menot jaetaan eri kustannuspaikoille eri hallintokunnilta saatujen menotietojen pohjalta. Nämä kulut ruokapalvelujohtaja jakaa jakotaulukon eli toteutuneiden suoritteiden suhteessa prosentuaalisesti eri yksiköiden kustannuksiksi. Ulkoiset menot ja palkkatiedot ruokapalvelujohtaja kirjaa suoraan kustannuspaikoille.

Tammelan kunnan talousarvio seuranta hankaloittaa ruokapalveluiden kohdalta se, että kunnan sisäiset menot kirjataan vain puolivuositain. Kaikki menokohdat eivät ole näkyvissä ajantasaisena, joten seuranta on ollut vaikea tehdä. Ajantasainen raportti, johon sisäiset menot kirjattaisiin vähintään kuukausittain tai aivan reaaliajassa, antaisi paljon enemmän tietoa yksiköiden vastaaville ja raporttien seuraaminen sekä ymmärtäminen helpottuisivat.

Raportointi on keskeinen osa organisaation ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. Sen avulla voidaan seurata, mihin suuntaan organisaation toiminta ja talous ovat kehittymässä ja miten organisaation itselleen asettamat tavoitteet ovat toteutuneet. Raportoinnin tulee tuottaa analysoitua, oikeellista ja ymmärrettävää tietoa, joka auttaa esimiehiä reagoimaan ja ennen kaikkea ennakoimaan tulevaan. (Raudasoja & Johansson 2009, 22–25.)

3.5 Kunnallisen palvelutuotannon suoritelaskenta

Kunnallisen palvelutoiminnan menestymistä arvioidaan tuloksellisuuskäsitteellä. Tuloksellisuus koostuu toiminnan tuottavuudesta, taloudellisuudesta, palvelukyvyistä ja vaikuttavuudesta. Näiden osatekijöiden arviointi ja mittaaminen edellyttää palvelutuotannon loppusuoritteiden määrittämistä, toiminnan kustannusten laskemista ja palvelukyvyn sekä vaikuttavuuden seuranta. (Suoritteidenlaskenta 2009, 9.)

Kunnallisen palvelutuotannon tuloksellisuuden seurantaan on kehitetty valtakunnallisesti käytettävä suoritelaskenta, joka luo perustan oman toiminnan arvi-

ointiin ja mahdollistaa sen vertaamisen muiden tuloksiin. Mittareita ja tunnuslukuja tarvitaan erityisesti ruokapalvelualan muuttuessa tulosvastuulliseksi toiminnaksi. Tällöin tulostavoitteiden asettaminen edellyttää, että niiden saavuttamista seurataan ja tarvittaessa toimintaa muutetaan. ”Täsmällinen tieto siitä missä ollaan, antaa mahdollisuuden kohdistaa huomio ja tehostamistoimet ongelmakohtiin ja sopia yhteisistä tavoitteista ja korjaustavoista.” tähdennetään Uudistuvat ruokapalvelut -projektin julkaisussa (2009, 11) ja lisätään, että ” Riittävän tarkan kustannusten jaon tekeminen edellyttää mahdollisuutta kohdistaa kustannuksia tuotteille ja suoritteille. Tulosityksikön hoitaminen liikeyrityksen tapaan vaatii nykyistä tarkempaa tuotteiden erittelyä ja kustannuslaskentaa.” (Suoritteidenlaskenta 2009, 11.)

Kuntien astuttua kilpailutuksen maailmaan, myös ruokapalveluita myydään oman toimialan tai jonkun muun ruokapalvelun toimialan tarpeisiin, joten kustannusten jako tai hinnoittelun periaatteet on selvitettävä sekä kilpailukykyisyys varmistettava tunnistamalla oma toiminta, palvelun laatu ja sisältö sekä kustannusten jako tarkasti. (Suoritteidenlaskenta 2009, 14.)

3.5.1 Ruokapalveluiden suoritelaskenta

Ruokapalveluiden tuotanto kattaa useita erilaisia ja erimitallisia suoritteita, jolloin erimitallisten suoritteiden yhteen laskeminen kokonaistuotokseksi edellyttää suoritepainojen määrittämistä. Suoritteen painokerroin määrittää sen painoarvon tuotoksessa. Julkisessa toiminnassa suoritteiden painorakenne määritetään yleisimmin suoritteiden kustannusosuuksien tai niiden työpanososuuksien perusteella. Suoritteiden laskentamalli edellyttää ruokapalvelutoiminnan jakamista tuotteisiin ja ruokapalveluissa tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi aamupala, lounas, välipala tai päivällinen. (Suoritteidenlaskenta 2009, 17.)

Ruokapalvelutuotteet yhteismitallistetaan ja muutetaan kertoimilla suoritteiksi. Suoritteen mittana on yksi ateriasuorite eli lounas saa arvon yksi (1). Muiden tuotteiden suoritearvot saadaan suhteuttamalla ne lounaan arvoon. Suoritteet luokitellaan erikseen kullakin ruokapalvelun osa-alueella eli oppilaitos-, päivä-

hoito- ja hoitolaitosten ruokailuissa. Suhteuttamisen taustalla olevat painoarvot on saatu eri tutkimuksista, joissa on tarkasteltu muun muassa raaka-ainekäytön, käytetyn työajan ja ravitsemuksellisten tekijöiden merkitystä eri tuotteisiin. ”Suoritteiden saama lukuarvo sisältää osuudet niin raaka-aineiden ja tarvikkeiden käytöstä kuin myös osuudet keittiötyöstä niin suunnittelutehtävien, valmistuksen kuin jakelun, tarjoilun ja jälkitöiden osalta.” (Suoritteidenlaskenta 2009, 18.) Lasten päivähoiton ruokailussa lounas vastaa yhtä suoritetta, aamupala ja välipala ovat suoritearvoltaan 0,5 suoritetta ja päivällisen suoritearvo on 1. Kuljetusastioissa lähtevä lounas ja päivällinen ovat arvoltaan 0,7, koska astiahuolto tehdään jakelukeittiöissä ja astiat palautuvat ruokapalveluyksikköön puhtaina. Lähetettävät aamu- ja välipalan elintarvikeaineet ovat suoritearvoltaan 0,2. Näin ollen kokopäivälapsi tuottaa Tammelan ruokapalveluille 1,1 suoritetta päivässä, jos ateriat sisältävät aamupalan, lounaan ja välipalan. Vuodelle 2012 suoritteiden hinnaksi on määritetty 2,76 €, jolloin kokopäivälapsen ateriat tuottavat 3,04 € päivässä.

Erityisruokavaliot huomioidaan suoritelaskennassa vain, kun ne suunnitellaan ja valmistetaan erikseen. Yleensä kyseisiä erityisruokavalioita ovat keliakia, valkuaisrajoitukset ja monirajoitteiset allergiat. Tällöin tuotteen normaalisuoritemäärä kerrotaan kyseisellä painokertoimella. Päiväkotiruokailussa erityisruokavalion painokerroin on 1,5 ja kuljetusastioihin pakattuina painokerroin on 1,05.

Diabetes-ruokavalio ei poikkea niin paljon normaalista terveellisestä ja monipuolisesta ruokavaliosta, että sitä pitäisi erikseen valmistaa, joten sitä ei myöskään huomioida erillisellä painokertoimella suoritelaskennassa. Useimmissa keittiöissä ruoka valmistetaan vähälaktoosiseksi, joten tällöin kyseistä ruokavaliota ei huomioida erillisellä painokertoimella. (Suoritteidenlaskenta 2009, 26.)

3.6 Suoritemäärittelyn soveltaminen

Ruokapalvelutoiminnassa keittiöiden ruokatuotantoon vaikuttavat monet taustamuuttajat. Näitä ovat esimerkiksi ruokapalvelun toimiala, keittiön toimintatapa,

ruokailijamäärä yksikössä, tuotteet ja niiden sisältö, elintarvikkeiden käsittelyasteet, ruoan tarjoilutapa ja ruoan tarjoilujärjestelmä.

Keittiön tuotannon mittaaminen on suoritemäärittelyn peruskäyttökohde. Tavoitteena on saada todenmukainen käsitys yhden toimintayksikön tai koko ruokapalvelun toimialan tuotannosta. Saatuja lukuja voidaan hyödyntää erilaisissa arvioinneissa tai vertailuissa. Lopputuotteiden kirjaaminen voidaan tehdä keruulomakkeilla tietotekniikkaa apuna käyttäen. Kuukausittain kirjatut lukuarvot antavat täsmällisen kuvan tuotannon kehittymisestä ja tulosvastuullisessa yksikössä suoritemäärätiedot voivat olla laskutuksen perustana. Vuotuiset suoritemäärätiedot voivat vastaavasti olla perustana laadittaessa keittiökohtaisia ja edelleen koko ruokapalvelutoiminnan talousarviota. Tämän edellytyksenä on, että ruokailijamäärät ja toiminta pysyvät suunnilleen ennallaan. (Suoritteidenlaskenta 2009, 37–38.)

Ruokapalveluiden hinnoittelua on mahdollista tehdä useilla periaatteilla. Usein käytetään omakustannushintaa, joka perustuu aiheutuvat kustannukset kattavaan laskutusperiaatteeseen. Tällöin riittävä tarkkuus saadaan käyttämällä keskimääräistä suoritehintaa. (Suoritteidenlaskenta 2009, 43.) Suoritelaskenta ei kuitenkaan huomio riittävästi volyymien vaikutusta tuottavuuteen eikä esimerkiksi raaka-aineiden jalostusasteen vaikutusta tuottavuuteen. Myös suoriteker-toimia muuntelemalla annoskohtainen hinta saadaan muuttumaan. Suoritelaskennan puutteena voidaan pitää sitä, että se jakaa kustannukset tasaisesti kaikille tuotteille. Suoritelaskennan avulla kustannuksia ei voida mitenkään kohdistaa keittiön eri toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannusten kohdistamisen puutteesta johtuen suoritelaskenta ei ole tarkka laskentatapa.

Edellä mainittujen seikkojen vuoksi, Tammelan ruokapalvelujen tavoitteena on päästä entistä tarkempiin tuotekohtaisiin velotuksiin, jolloin kaikki kutakin kustannuspaikkayksikköä koskevat kustannukset kohdennetaan erikseen valmistettaville tuotteille. Keskeisintä on, että suurimmat kustannuslajit, elintarvike- ja työ-kustannukset, kohdistetaan oikein, aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kaikille valmistettaville tuotteille todellisen käytön mukaan.

4 TUOTTEISTAMINEN LASKENTAPOHJAA KÄYTTÄEN

Päiväkodin ruokapalveluissa valmistetaan ateriat yhdeksään eri päiväkotiyksikköön sekä Forssan ammatti-instituutin (Fai) käsi- ja taideteollisuusalan koulutusyksikön opiskelijoille. Asiakkaita on arkipäivisin kaikkien päiväkotien avoimena ollessa ja opiskelijoiden läsnä ollessa yhteensä noin 280 henkilöä.

4.1 Asiakkaat

Ruokapalveluyksikkö toimii tilaaja-tuottaja-periaatteella, jolla tarkoitetaan julkisten palvelujen tuotannon organisoimista niin, että palvelun tilaajan ja tuottajan roolit erotetaan hallinnollisesti toisistaan. Tilaaja-tuottajamallissa tilaaja arvioi kuntalaisten perustarpeet ja tilaa verorahoilla rahoitettavat palvelut tuottajilta. Tuottajat voivat olla kunnan omia yksiköitä, yrityksiä tai kolmannen sektorin toimijoita. Tilaaja-tuottajamallissa kunta toimii ennen kaikkea palvelujen järjestäjänä, mutta on edelleen vastuussa myös palvelujen saatavuudesta ja niiden turvaamisesta. (Rajala & Tammi 2006.)

Tammelan kunnan Päiväkotien ruokapalveluyksikön asiakkaat muodostuvat kunnan sisäisistä asiakkaista eli tilaaja-asiakkaista. Tilaaja-asiakkaana toimii kunnan perusturvaosasto, joka ostaa päivähoidon ateriapalvelut talousosaston alaisuudessa toimivalta ruokapalvelulta. Heidän asiakkaitaan eli ruokapalvelujen näkökulmasta asiakkaan-asiakkaita, ovat kunnallisessa päivähoidossa olevat lapset, joille ruokapalvelut tarjoaa osan päivittäisestä energian tarpeesta aterioiden muodossa. Kunnan ruokapalvelut toimivat strategiansa mukaisesti ja tuottavat ravitsemussuositusten mukaisia, turvallisia aterioita asiakkaiden yksilöllisyyden huomioiden (Ruoka- ja puhdistuspalvelut). Ruokapalvelu on kunnallisen päivähoidon tukitoiminto, joka takaa terveellisen, maukkaan ja tasapainoisen ruoan. Asiakkaille tehdään tarpeen vaatiessa asianmukainen dieetti, jolla taataan fyysinen hyvinvointi ja jaksaminen.

Päiväkotien ruokapalveluyksikön tilaaja-asiakas on myös Lounais-Hämeen ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä, joka ostaa ateriat Forssan ammatti-instituutin kulttuurialan käsi- ja taideteollisuusoppilaitoksen opiskelijoille. Heidän ateriansa tarjotaan ruokasalissa, joka sijaitsee samassa kiinteistössä keskuskeittiön kanssa.

Tilaaja-asiakkaat ostavat ateriat myös niin päiväkotien kuin ammatti-instituutinkin henkilökunnalle.

4.2 Henkilöstö

Päiväkodin valmistuskeittiössä työskentelee arkisin kello 7.00–15.09 vastaava kokki ja ruokapalvelutyöntekijä. Heidän työaikansa on päivittäin 7,65 tuntia/henkilö, yhteensä 15,30 tuntia. Työaikaan ei ole huomioitu kahvi- eikä ruokataukoa.

Toimintapäiviä päiväkotien ruokapalveluissa on 256 päivää vuodessa, poikkeuksena joitakin päivähoitoyksiköitä. Kuusitien päivähoitoyksikköön aterioita toimitetaan 229 päivänä vuodessa, koska loma-aikana päiväkoti on suljettuna. Päiväkumpuun ja Portaaseen ateriat toimitetaan yleensä vain koulujen loma-aikoina, koska silloin yksiköiden varsinaiset ruokapalvelun toimituspisteet ovat suljettuina. Päiväkumpuun aterioita menee 34 päivänä vuodessa ja Portaan päivähoitoyksikköön 28 päivänä vuodessa. Lisäksi ammatti-instituutin opiskelijat ovat vuodessa läsnä 183 päivänä. Tiedot ovat vuoden 2011 toteutuneiden toimituspäivien mukaan laskettuja.

4.3 Toimitila

Päiväkotien ruokapalvelujen keskuskeittiö sijaitsee Tammelan kunnan omistamassa kiinteistössä, osoitteessa Norrintie 4. Kunta on vuokrannut kiinteistön Lounais-Hämeen ammatillisen koulutuksen kuntayhtymälle, jolle ruokapalvelut maksaa vuokraa keskuskeittiön käytöstä.

Valmistuskeittiö on mitoitettu 300 annokselle päivässä ja tilat ovat toimivat. Valmistettavien aterioiden määrä on noin 280 annosta päivässä, joista 80 %

toimitetaan muualle. Keittiössä on 2 yhdistelmäuuni, 60 litran ja 40 litran keittopadat, neljän keittolevyn liesi, kupuastianpesukone, 20 litran yleiskone ja vihannesleikkuri, säilytyspakastin ja 2 kylmiötä.

4.4 Palvelutuotteet

Ruokapalveluissa tärkein tuotettava palvelu on arkipäivisin tarjottava lounas, joka valmistetaan ravitsemussuositusten mukaisesti. Muita päätuotteita ovat aamupalat ja välipalat sekä päivällinen.

Päiväkotilasten ruokailun lähtökohtana ovat Sosiaali- ja terveysministeriön päiväkotiruokasuositukset (2004). Suositusten mukaisia aterioita valmistetaan Aromi-tuotannonohjausjärjestelmän reseptiikka-ohjelmasta muokatuilla resepteillä erityisruokavaliot huomioon ottaen. Jokaisen tuotteen sisältö vaihtelee kuuden viikon kiertävän ruokalistan mukaisesti. (Liite 2)

Aamupala sisältää:

- Hiutalepuuron tai vellin
- Tuorelisäkkeen (hedelmäpala, vihannespala)
- Jukurtia 1 x viikossa
- Maito, vesi
- Kaakao x 1 viikossa
- Näkkileipä, kasvisrasvavite
- Juustoa /leikkelettä 1 x viikossa

Lounas sisältää:

- Ruokalistan mukaisen pääruuan: laatikko, keitto, kappaleruoka, kastike
- Energialisäkkeen: peruna, riisi, pasta
- Salaatin tai raasteen, tuorepala (hedelmä, vihannespala)
- Näkkileipä ja kasvisrasvavite
 - Keittopäivänä pehmeä leipä, muina päivinä näkkileipää
- Maito, piimä, vesi

Välipala sisältää:

- Kiisseli, rahka, vispipuuro, hedelmäsalaatti, viili, jukurtti, pannukakku hillolla, ohrapuuro, mannapuuro
- Näkkileipä, kasvisrasvavite, karjalanpiirakka, sämpylä, pehmeä leipä
- Juustoa /leikkelettä 1 x viikossa
- Maito, vesi
- Tuorepala

Päivällinen sisältää:

- Edellisen päivän lounasruoka
- Salaatti
- Näkkileipä, kasvisrasvavite
- Maito, vesi

Taulukossa 1 on nähtävissä Päiväkotien ruokapalvelun käyttämät aterioiden ja ateriaosien annosmäärät. Lasten annokset ovat noin puolet aikuisten annoksista.

Taulukko 1. Ruokapalvelun käyttämät annoskoot (Niemi 2012).

RUOKA-AINE	Aikuiset	Lapset
Kastike	100–170 g	75–125 g
Laatikko	200–300 g	150–200 g
Keitto	300–400 g	200–300 g
Pata	300–350 g	150–175 g
Pihvit/pyörykät (jauheliha)	80–100 g	80 g
Kappaleruoka	120–150 g	75 g
Lämmin lisäke (peruna)	80–150 g	75–100 g
Riisi (raaka), pasta	40–70 g	45 g
Salaatti/ tuorepala	80–100 g	40–50 g
Salaatin kastike	10 g	5 g
Leipä	20 g	10 g
Leikkele	20 g	10 g
Kiisselit	150 g	75–120 g
Pannukakku, ohukaiset	100–150 g	75–100 g
Hedelmäsalaatti	100–150 g	75–100 g

Päiväkotien keskuskeittiöltä kuljetetaan arkipäivisin maanantaista perjantaihin lämpimät lounaat ja välipala- sekä aamupalatarvikkeita seuraaviin kohteisiin:

Tammelan päiväkotit:

- Tiitiäiset, Norrintie 2b; päivähoito ja esiopetus 2-6 v
- Menninkäiset, Norrintie 2b; päivähoito ja esiopetus 2-6 v
- Haitulat, Norrintie 1; esiopetus, päivähoito 4-6 v
- Maahiset, Norrintie 2a; päivähoito 2-5 v, päiväkerhotoiminta 2-5v
- Leinikki; Norrintie 6 vuorohoito, esiopetus 1-6 v ja tilapäinen leikki-toiminta

Tammelan päiväkotit Nupuset:

- Kuusitie, Kuusitie 4; päivähoito 1-5 v

Ryhmiperhepäivähoito:

- Sinikellot, Norrintie 6

Häiviän päiväkotit:

- Päiväkumpu, Terveystalontie 25; esiopetus ja päivähoito 3-6 v

Portaan koulun esiopetusryhmä:

- Portaan esiopetus, Suomaantie 8; esiopetus 6 v

Päiväkotien keskuskeittiöltä ateriat joko noudetaan tai kuljetetaan päiväkotien jakelukeittiöihin, joissa päivähoidon henkilökunta jakaa ateriat lapsille. Lounasruoan jakelu aloitetaan valmistuskeittiöltä noin kello 10.15 ja pihapiirissä oleviin päivähoitoyksiköihin se toimitetaan kuumana asiaankuuluvasti pakattuna. Pidemmällä sijaitseviin kolmeen päivähoitoyksikköön ateriat kuljetetaan myös kuumina, asianmukaisesti pakattuina lämpölaatikoihin, omavalvonnasta huolehtien. Kuljetuksesta huolehtii kunnan teknisen osaston henkilöstö. Aamupaloihin tarvittavat elintarvikeraaka-aineet toimitetaan hoitoyksiköihin kaksi kertaa vii-

kossa tilauksesta ruokalistan mukaisina ja ne valmistetaan päivähoidon jakelu-keittiöissä. Välipalat valmistetaan tarvittaessa valmistuskeittiössä tai välipalatarvikkeet toimitetaan päivittäin lounasaterian mukana hoitoyksiköihin. Päivällistä toimitetaan vain yhteen vuorohoitoyksikköön. Se toimitetaan kylmänä, jonka hoitoyksikön henkilökunta lämmittää.

Tammelan kunnassa on käytössä erityisruokavalioiden osalta malli, joka on suunniteltu yhdessä sekä ympäristökuntien että Forssan seudun terveydenhuollon kuntayhtymän (FSTKY) kanssa. Neuvoloiden ja koulujen terveydenhoitajat käyvät lasten erityisruokavaliot läpi kouluuntulo- yms. tarkastusten yhteydessä sekä päivittävät erityisruokavaliota eri ikäkausi- ja kouluuntulotarkastusten yhteydessä ja huolehtivat erityisruokavalioiden tiedottamisesta niin keittiön kuin vanhempien välillä. Erillistä lääkärintodistusta tai terveydenhoitajan todistusta ei edellytetä erityisruokavalioiden osalta. (Ruokapalvelut 2012.)

4.5 Suoritteiden laskenta ruokapalveluyksikössä

Taulukossa 2 on havaittavissa vuoden 2011 toteutuneet suoritemäärät yhden päiväkotiyksikön osalta Päiväkotien keskuskeittiön ruokapalveluissa. Jokaisesta päiväkotiyksiköstä on tilattu esimerkkitaulukon mukaisesti tarvittavat ruokaannokset. Vastaava kokki on kirjannut ne ensin kuukausikohtaiseen suoritetauluktoon, josta ne siirtyvät yhteissummana ja tuotekohtaisesti eriteltyinä kokoomatauluktoon. Suoritetaulukossa on eriteltyinä aamupalatarvikkeet, lounasannokset erityisruokavaliointeen sekä välipalatarvikkeet. Lisäksi yhteen päiväkotiyksikköön valmistetaan päivällinen. Taulukkoon kirjautuu koko ajan kuukausittaiset ja lopulta vuotuiset suoritemäärät, josta on laskettu joka yksikön eri tuotteiden keskimääräiset päiväkohtaiset tuotemäärät. Lukuja on käytetty laskentataulukon (liite 3) perustana.

Taulukko 2. Päiväkotiyksikön suoritemäärät kuukausittain vuonna 2011 (Tammelan ruokapalvelut).

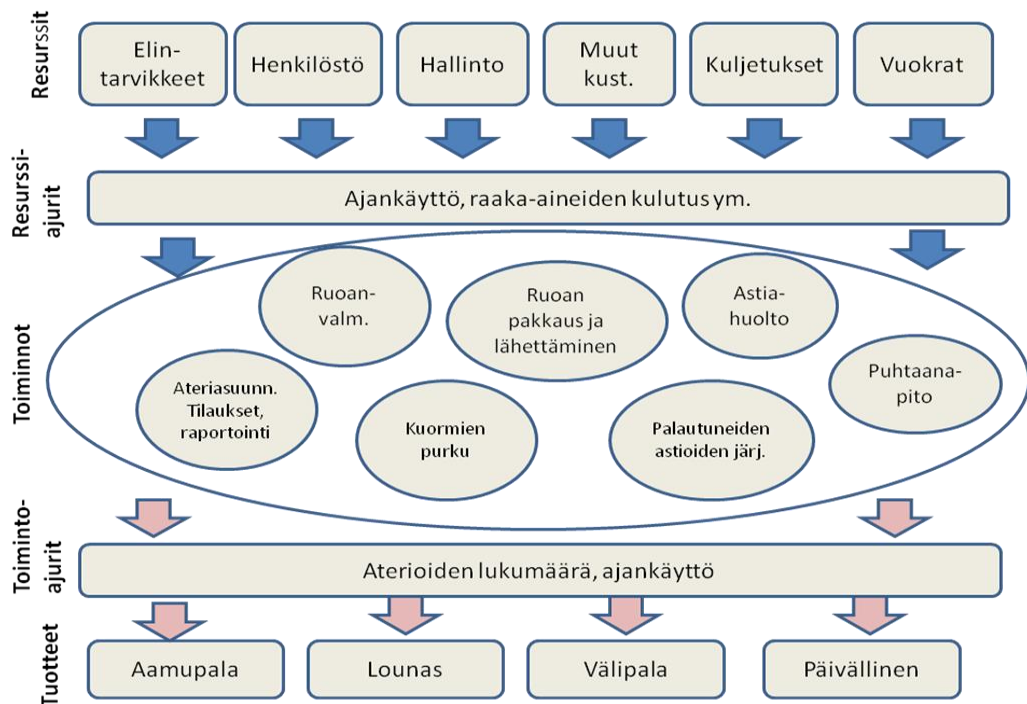
		Menninkäiset & Tiitiäiset		
	lähetetty	lähetetty	lähetetty	lähetetty
	aamupala-	lounas	lounas	välipala-
	tarvikkeet		dieetti	tarvikkeet
Tammi	522	887	0	606
Helmi	518	924	0	632
Maalis	596	954	1	744
Huhti	548	944	0	657
Touko	630	1054	0	769
Kesä	494	829	0	595
Heinä	21	26	0	21
Elo	567	816	15	653
Syys	623	937	15	791
Loka	459	811	2	648
Marras	499	915	4	746
Joulu	329	639	1	517
Yht./v	5806	9736	38	7379
ka.annos/pv	23	38	0	29

4.6 Resurssikustannusten jakautuminen tuotteistamisen laskentapohjassa

Kustannuksia syntyy tuotannontekijöiden käytöstä ja niihin sitoutuneesta pääomasta. Tuotannontekijöitä ovat henkilöstö, ostopalvelut, aineet ja tarvikkeet sekä koneet, laitteet ja tuotantotilat. Kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin sen mukaan, voidaanko kustannus jakaa suoraan tai epäsuorasti laskentakohteelle. (Tyni ym. 2009, 41.) Ruokapalvelujen välittömiä kustannuksia Päiväkotien keskuskeittiöllä ovat henkilöstön palkkakustannukset sekä kuljetus- ja elintarvikekustannukset.

Laskentataulukkoon resurssit on ryhmiteltyinä niiden yhdenmukaisen käytön luonteen mukaisesti ja melko pitkälle kirjanpidon tilikarttaa noudattaen. Elintar-

vikekustannukset on eriytetty omaksi kustannuseräkseen, koska se on oleellinen ja suuri kustannuserä ruokapalvelujen alueella. Kuvio 7 on nähtävissä resurssit, joita resurssiajureiden avulla kohdistetaan toiminnoille.



Kuvio 7. Päiväkodin keskuskeittiön toimintolaskennan vaiheet.

Elintarvikekustannukset

Eräs suurimmista kustannusteristä ruokapalveluissa ovat elintarvikekustannukset. Vuotuiset elintarvikekustannukset Päiväkotien ruokapalveluissa ovat olleet 72180,00 euroa (taulukko 3). Laskentataulukossa (liite 3) elintarvikekustannukset on jaettu tuotekohtaisesti edellisen vuoden tuotehintoja käyttäen.

Henkilöstökustannukset

Henkilöstökustannukset koostuvat maksetuista bruttopalkoista ja niihin liittyvistä lakisääteisistä sekä vapaaehtoisista kustannuksista (Selander & Valli 2007, 47). Palkkakustannuksia ovat varsinaiset palkat, palkanlisät, tulospalkkiot, loma-aajan, vapaapäivien sekä sairauslomien palkat. Henkilöstökustannuksiin kuuluvat henkilösivukulut sisältävät työeläkemaksut, kunnan maksamat eläkkeet, työttö-

myys- ja työtapaturmavakuutus- sekä muut sosiaalivakuutusmaksut. (Tyni ym. 2009, 41–42.)

Taulukossa 3 nähtävissä oleva summa 71909,00 euroa on otettu suoraan kirjanpidon tuloslaskelmasta ja työtunnin hinnaksi on laskettu 23,86 euroa.

Hallintokustannukset

”Toimialahallinnon kustannuksia ovat toimialueen ja sen eri tehtävien johdon ja hallintohenkilöstön henkilöstökustannukset sekä muut hallinnon järjestämisestä aiheutuvat kustannukset” (Tyni ym. 2009, 57). Tammelan kunnan ruokapalvelujen hallintokustannukset on jaettu kustannuspaikoittain ja Päiväkotien ruokapalveluille hallintokustannuksista on kohdistettu 12287,00 euroa (taulukko 3) vuonna 2011. Hallintokustannukset sisältävät muun muassa ruokapalvelujohtajan palkkakustannukset ja kaikki palkkaan liittyvät sivukulut, muiden palvelujen ostot, tarvikekustannukset sekä sisäiset vuokrat.

Toimintapäiväkohtaisesti laskettuna hallinnon kustannukset ovat olleet 62,37 euroa.

Muut kustannukset

Päiväkotien ruokapalvelujen käyttämiä muihin kustannuksiin (taulukko 3) liittyviä palveluita ovat olleet esimerkiksi sisäiset posti- ja telepalvelut, AKT-palvelut, sisäiset ATK-palvelut, asiantuntijapalvelut, sosiaali- ja terveyspalvelut.

Muita tähän kategoriaan kuuluvia kustannuseriä ovat olleet muun muassa työvaatteet, puhdistusaineet ja –tarvikkeet, siivousaineet ja –tarvikkeet, pehmo-paperit ja muut toimistotarvikkeet, välineistö ja kalusto. Muita toimintakuluja ovat olleet välilliset verot ja muut kulut, jotka on kirjattu taulukon 3 muihin kustannuksiin. Muita kustannuksia on ollut vuonna 2011 yhteensä 5493,00 euroa ja päivää kohti 27,88 euroa.

Kuljetuskustannukset

Palveluiden ostoihin sisältyvät sisäiset kuljetuspalvelut (toteumavertailu 2012) ja nämä kustannukset kohdistetaan liitteen 3 laskentataulukossa vain kuljetuksia käyttäneiden päiväkotiyksiköiden kustannuksiin. Kuljetuspalvelukustannukset ovat olleet vuonna 2011 1080,00 euroa.

Vuokrat

Päiväkotien ruokapalvelujen toteumavertailun (2012) mukaan vuokria on maksettu 4240,00 euroa vuonna 2011 ja toimintapäiväkohtaisesti 21,52 euroa (taulukko 3). Vuokrat sisältävät Päiväkotien keskuskeittiön sähkön, lämmön ja veden kulutuksen kustannukset.

Taulukossa 3 on nähtävissä välittömät ja välilliset kustannuserät, joista laskentataulukon vaatimusten mukaisesti hallinto-, henkilöstö- ja vuokratkustannukset sekä muut kustannukset on laskettu toimintapäiväkohtaisesti. Toimintapäivien määrä on kaikkien ruokapalvelua käyttävien toimintayksiköiden keskimääräinen lukumäärä eli 197 päivää vuodessa.

Taulukko 3. Ruokapalvelun kustannuserät vuodessa ja päiväkohtaisiksi laskettuina.

Kustannus	€	selite
Kuljetus	1080,00	€/v Kuusitie, Porras, Päiväkumpu
Elintarvikkeet	72 180,00	€/v
Hallinto	12287,00	€/v
	62,37	€/pv 197 pv
Henkilöstökulut	71909,00	€/v
	365,02	€/pv 197 toimintapäivää
	23,86	€/t 15,30 t/pv/ hlö
Vuokrat	4240,00	€/v
	21,52	€/pv 197 toimintapäivää
Muut kust.	5 493,00	€/v
	27,88	€/pv 197 toimintapäivää

4.6.1 Toiminnot Päiväkotien ruokapalveluissa

Toiminto kertoo, miten yrityksen henkilöstö käyttää aikaansa, mitä henkilöstö tekee ja mitä saa aikaiseksi sekä samalla se kertoo myös toiminnon tuloksen. Toimintolaskennan aluksi kartoitetaan tuotantoprosessiin kuuluvat toiminnot ja näin syntyy kokonaiskuva tuotannosta. Toimintojen kartoitus kannattaa tehdä yhteistyössä työntekijöiden ja esimiesten kanssa. Näin kaikki toiminnan osa-alueet tulevat helpommin huomatuiksi, koska esimerkiksi esimiehet eivät välttämättä osaa eritellä tarkasti työvaiheita ja niiden merkitystä toimintaketjulle. (Tyni ym. 2009, 155–156)

Päiväkodin ruokapalvelujen toiminnot selvitettiin haastattelemalla keittiön kahta työntekijää (Arola 10.2.2012, Niemi 10.2.2012, 23.3.2012). Toiminnoiksi määriteltiin oleelliset ja aikaa vievimmat toiminnot ja niistä tehtiin toimintokuvaukset (kuvio 7).

Ruoanvalmistus koostuu päivittäisten aterioiden; aamupala, lounaan, välipalan ja päivällisen sekä tarvittavien erityisruokavalioiden valmistamisesta. Ruoanvalmistamiseen sisältyy tarvittavien reseptien hakeminen Aromi-ohjelmasta, annosmäärien selvittäminen, raaka-aineiden varaaminen ja itse ruoanvalmistus.

Valmiin ruoan jakaminen tarkoituksenmukaisiin astioihin ja edelleen lämpölaatkoihin pakkaaminen sekä päiväkotiyksiköihin lähettäminen on toiminto, joka on huomioitu tuotantoprosessista. Tähän toimintoon kuuluu myös ruokasalin linjastoon tarjolle asetettavat ruoat.

Astiahuolto-toiminto sisältää kaiken astianpesuun liittyvät tehtävät. Astiahuollossa pestään ruoanvalmistusastioita, ruokailussa tarvittavia astioita, tarjottimia sekä tarjoiluastioita.

Puhtaanapito -toimintoon kuuluvat linjaston, vaunujen ja ruoanvalmistusvälineiden päivittäinen ja viikoittainen puhdistus sekä kaikki keittiön siivoustyöt ja jätehuolto, joita tehdään omavalvontasuunnitelman mukaisesti.

Ateriasuunnittelu-, tilaus- ja raportointi-toiminto kuuluvat lähinnä vastaavan kokien toimenkuvaan. Päiväkodin ruokapalveluissa on käytössä kiertävä ruokalista, jota myös käytetään kouluissa. Ruokalistaan tehtävät muutokset ja juhlapäivien ateriat suunnitellaan ruokapalvelujohtajan ja keittiöiden vastaavien kanssa yhteisissä palaverissa. Elintarviketilaukset, laskujen hyväksyntä, ruokaohjeiden vakiointi sekä raporttien ottaminen ja niiden toteumaseuranta kuuluvat tähän toimintoon.

Kuormien purkaminen sisältää elintarvikekuormien purkamisen lähetyslistojen tarkastamisen sekä elintarvikkeiden paikalleen järjestämisen. Kuormien purkamisen yhteydessä kerätään aamu- ja välipalatarvikkeet päiväkotiyksiköihin lähettäväksi.

Palautuneiden astioiden toiminto koostuu keittiölle palautuneista puhtaista ruoankuljetusastioista ja lämpölaatikoista, jotka päivän päätteeksi järjestellään omille paikoilleen.

Kokonaiskustannukset jaetaan resursseilta toiminnoille resurssiajureiden avulla. Resurssiajureina käytetään aikaan perustuvia ajureita, esimerkiksi kuinka monta minuuttia työntekijältä kuluu aikaa tiettyyn toimintoon. Edellä luetellut toiminnot on laskentataulukossa sisällytetty jokaiseen tuotteeseen arvioimalla eri toimintoihin käytetty aika ja muunnettu se työtunneiksi päivää kohti.

Toimintojen kustannukset kohdistetaan toimintoajureiden avulla lopulta tuotteille, joita tässä case-tutkimuksessa olivat aamupala, lounas, välipala, päivällinen. Jokaisesta tuotteesta on eriytetty lähetetyt tai kuljetetut tuotteet, Fai:n oppilaiden tuotteet sekä lounaan erityisruokavaliot (liite 3). Toimintoajureina toimivat aterioiden lukumäärä.

4.7 Laskentataulukon täyttäminen

Laskentataulukon täyttämiseen tarvittavat perustiedot on selvitetty edellä ja kustannuksista saadut työtunnin hinta ja muut päiväkohtaiset summat ovat yhteenvedona taulukossa 4.

Taulukko 4. Tuotteen hinnan laskemiseen tarvittavat tiedot.

TUOTEHINNAN LASKEMINEN	
Työtunnin hinta €	23,86
Työtunnit yhteensä / päivä	15,30
Yleishallinnon allokoinnit yht. € / päivä	62,37
Muut kustannukset yht. € / päivä	27,88
Vuokrat yht. € / päivä	21,52
Poistot yht. € / päivä	0

Tuotteistamisen laskentataulukkoon (liite 3) kirjataan palvelutuotteet, niiden keskimääräinen päivittäinen kappalemäärä, tuotekohtainen elintarvikekustannus, tuotteiden käsittelyyn kulutettu työaika ja kuljetusten aiheuttamat kustannukset.

Laskentataulukkoon kirjataan ne palvelutuotteet, joille halutaan tuotekohtainen hinta. Taulukossa on eriteltyä aamupalatarvikkeet, jotka lähetetään keskuskeittiolta eri kohteisiin sekä Fai:n opiskelijoiden syömät aamupalat. Lisäksi on eritel-

tynä ne aamupalatarvikkeet, joihin kohdistuu kuljetuskustannuksia. Lounaat on luokiteltu samoin perustein ja lisäksi erityisruokavaliot ovat eriteltyinä. Päivällinen toimitetaan vain yhteen päiväkotiyksikköön. Välipalatarvikkeet on eritelty samoin perustein kuin aamupalatarvikkeet.

Palvelutuotteiden kappalemäärät ovat vuoden 2011 aikana keskimääräisesti toteutuneet tuotemäärät päivää kohti. Elintarvikekustannukset kirjataan tuotteittain.

Työaika on huomioitu kahdelle työntekijälle ja on yhteensä 15,30 tuntia päivässä. Jokaiselle palvelutuotteelle on kohdistettu työaika, joka sisältää ruoanvalmistuksen, aterioiden pakkaamisen, astiahuollon, palautuneiden puhtaiden astioiden järjestämisen, kuormien purun, puhtaanapidon, elintarviketilaukset ja muut esimiestyöt. Tässä opinnäytetyössä ei lähdetty tutkimaan eri työvaiheisiin kuluva työaika, vaan työaika arvioitiin yhdessä työntekijöiden kanssa viiden minuutin tarkkuudella tuotekohtaisesti. Joidenkin työntekijöiden aiheuttamien henkilöstökustannuksien kohdentaminen on suoraviivaista, jos tiedetään, että työntekijä palvelee vain tiettyä toimintoa. Jos joku henkilö palvelee useaa eri toimintoa, selvitetään kohdistamisperuste ajankäyttöön liittyvällä kyselyllä tai arviolla, jossa selvitetään, kuinka suuri osa työajasta palvelee kutakin toimintoa. Työajan seuranta on eräs mahdollisuus, mutta myös pelkän arvion perusteella saavutetaan riittävä tarkkuus. (Tyni ym. 2009, 156.)

Kuljetuskustannusten osalta laskentataulukko on kirjattu kuljetukset niille tuotteille, joille se kohdistui. Näin ollen kustannukset on jaettu suhteessa matkan pituuteen. Tällöin kauimmaiseen päiväkotiyksikköön kuljetusmatkojen kustannukset ovat luonnollisesti kalliimmat.

Edellä mainittujen tietojen kirjaamisen jälkeen laskentataulukosta olevien kaavojen avulla saadaan tuotekohtaiset hinnat halutuille tuotteille. Tuotehinta sisältää kaikki tuotteeseen kohdistuneet sellaiset välittömät ja välilliset kustannukset, jotka ovat ruokapalvelujen kirjanpidosta saatavilla.

- Työn osuus euroina tuotetta kohden on laskettu työtuntimäärä kerrottuna työtunnin hinta jaettuna tuotemäärällä.

- Osuus kokonaisuudesta prosentteina on käytetty työtuntimäärä jaettuna kokonaistyöajalla kerrottuna sadalla.
- Yleishallinnon kustannukset, muut kustannukset ja vuokratkustannukset muodostuvat kyseisen kustannuksen päivähinta jaettuna sadalla ja edelleen kerrottuna kokonaisosuusprosentilla suhteutettuna päivittäiseen tuotteiden lukumäärään.
- Lopullinen tuotehinta muodostuu laskentataulukossa kaikista lasketuista kustannuksista yhteensä.

Samalla kun laskentataulukkoa täytetään, täyttyy myös vuosibudjetti (liite 4). Taulukkoon kirjataan toimintapäivät päiväkotiyksikön mukaan, jolloin vuosibudjetti täydentyy automaattisesti. Näin voidaan nähdä budjetin ja kustannusten tasapaino toteumavuotena. Vastaavasti uutta budjettia suunniteltaessa, muutetaan laskentataulukossa esimerkiksi elintarvikekustannusten tuotekohtaisia hintoja halutulla kasvuprosentilla, saadaan seuraavan vuoden budjetti olettaen, että annosmäärät pysyvät samoina.

4.8 Kehittämistyön tuloksia

Toimeksiannon tavoitteena oli taloudellisen tehokkuuden parantaminen selvittämällä tuotettujen palvelutuotteiden kustannuksia eräässä Tammelan kunnan ruokapalveluyksikössä. Tutkimuksen lähestymistapana käytettiin tapaustutkimusta ja tutkimuksen kohteena eli tapauksena oli Tammelan kunnan Päiväkotien ruokapalvelujen yksikkö. Tämä ruokapalveluyksikkö tuottaa kunnan päiväkotien ruokapalveluja parhaimmillaan yhdeksään eri päiväkotiryhmään sekä ammatti-instituutin opiskelijoille tilaaja-tuottaja-periaatteella. Tapaustutkimuksessa pyritään ymmärtämään syvällisesti tutkimuskohteen tilanne todellisessa toimintaympäristössä ja tuottamaan tutkimuksen keinoin kehittämis ehdotuksia.

Tammelan kunnan ruokapalveluissa on käytetty suoritteiden laskentaa toimintayksiköiden tuloksellisuuden mittaamiseen, mutta suoritelaskennalla saadaan vain laskennallisia tai keskiarvoisia hintoja. Suoritelaskenta ei myöskään huo-

mioi riittävästi volyymien tai raaka-aineiden jalostusasteen vaikutusta tuottavuuteen. Suoritelaskentaa tarkempi toimintolaskenta kohdistaa kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tuotteelle, jolloin tuotannon tuloksellisuus tarkentuu. Keskeisintä on, että suurimmat kustannuslajit kohdennetaan oikein tuotekohtaisesti todellisen käytön mukaan.

Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa lähtökohtana ovat resurssien aiheuttamat kustannukset, jotka kohdistetaan laskentakohteille eli tuotteille toimintokohtaisesti. Saadut tuotekohtaiset hinnat ovat asiakkailta laskutettavien tuotteiden hintoja, jotka kuukausittaisessa sisäisessä toteumaraportoinnissa ovat helposti seurattavissa. Tehtyjen kirjausten etuna on myös se, että kustannusten seuraaminen pitkin vuotta on mahdollisimman lähellä reaaliaikaisuutta, jolloin voidaan seurata kustannusten kerääntymistä sekä tuotekohtaisia hintoja vuoden mittaan ja tehdä tarvittavia korjauksia mahdollisuuksien mukaan jo kuluvan vuoden aikana. Jälkikäitelaskennalla laskettavat hallintokustannukset sekä muut vastaavat erät saadaan laskettua vasta kyseistä tilivuotta seuraavana vuotena, jolloin reaaliaikaiseen seurantaan ei ole mahdollisuuksia.

Tuotteistamisella pyritään saamaan hyötyä kuntasektorin toiminnan suunnitteluun, kehittämiseen ja palveluiden järjestämiseen ja hankintaan. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan tavoitteena on laskea tuotteiden tuottamisesta aiheutuvat todelliset kustannukset sekä myös toimintokohtaiset todelliset kustannukset. Palvelutuotteista muodostetaan määrätynlaisia kokonaisuuksia, jotka voidaan kuvata ja joiden kustannukset voidaan laskea. Tuotteistus tähtää palvelutuotannon hallintaan, jonka kautta voidaan arvioida palvelujen kustannuksia, laatua ja tuloksia.

Tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa on ensisijaisen tärkeää tietää mitä palveluja eli tuotteita ruokapalveluyksikössä tuotetaan. Kun kokonaisuudet ovat selvillä, käydään käytössä olevat tuotekokonaisuuksiin kuuluvat yksittäiset tuotteet läpi. Kun tuotekokonaisuudet ja yksittäiset tuotteet ovat selvillä, voidaan siirtyä tarkastelemaan tuotannon volyymia eli sitä, millaisille asiakasmäärille palvelu on mitoitettu ja kuinka paljon näitä palveluja on käytetty vuoden aikana.

Päiväkotien ruokapalveluissa tarkastelussa ovat aterioiden annosmäärät ja toimintapäivät, joita tarkastellaan todellisina määrinä toteuman mukaan.

Kun käytössä olevat tuotteet sekä niiden suoritemäärät ovat selvillä, voidaan lähteä kohdistamaan tuotteille kustannuksia ja saada selville tuotteen yksikkökustannukset. Jos jonkin yksittäisen tuotteen suoritteiden määrä ei ole selvillä, ei kyseiselle tuotteelle voida myöskään laskea yksikköhintaa.

Tuotteistamisen keskeinen lähtökohta on kehitettävien palvelujen soveltuminen yrityksen strategiaan. Ruokapalvelujen strategiana on tuottaa ravitsemussuositusten mukaisia turvallisia, taloudellisesti ja asiakaslähtöisesti tuotettuja palveluita tukien muiden toimintayksiköiden toimintaa ammattitaitoisesti taloudellisuus ja tehokkuus huomioonottaen. Strategiassa on määritelty yrityksen arvojen ja toiminnan keskeisten teemojen sisältöä, jotka ohjaavat yrityksen linjauksia tuotetasolla. Näin ollen kyseisten strategisten teemojen tulee näkyä yrityksen tuotteistetuissa palveluissa sekä markkinoinnissa ja yrityksen julkisuuskuvas-
sassa. Ruokapalveluyksikön tuotteistuksessa tulee hyvin ilmi palvelutuotteiden asiakaslähtöisyys ja terveellisyys sekä toiminnan taloudellisuus ja tuloshakuisuus.

Palvelujen tuotteistus on laajasti nähtynä palvelujen asiakaslähtöistä kehittämistä, jossa asiakkaille tarjottavien palvelujen tarkoitus, sisältö, laajuus, laatu, kustannukset, hinta tai muut ominaisuudet määritellään suunnitelmallisesti ja tavoitteellisesti.

Laskettujen palvelutuotteiden tuotekohtaisia hintoja on tämän työn jälkeen mahdollista käyttää kuukausittaisten ruokapalvelujen laskutuksen pohjana. Laskutukseen tarvittavat tiedot kerääntyvät joka kuukauden lopuksi eriteltyinä ja kokonaissummana taulukon 5 osoittamalla tavalla, josta ne on helppo poimia laskuun.

Taulukko 5. Päiväkotiyksikköön toimitetut tuotemäärät ja laskutustiedot kuukaudessa.

Menninkäiset ja Tiitiäiset	lähetetty	lähetetty	lähetetty	lähetetty
	aamupala	lounas	lounas	välipala
	tarvikkeet		dieetti	tarvikkeet
pv				
1				
2				
3	14	30		15
4	14	24		15
5	14	26		17
6				
7	13	26		18
8				
9				
10	30	49		32
11	32	49		33
12	32	51		35
13	32	51		35
14	33	52		35
15				
16				
17	29	49		34
18	29	49		34
19	28	50		35
20	29	50		35
21	29	48		34
22				
23				
24	28	47		33
25	28	47		33
26	28	49		35
27	27	49		34
28	26	45		33
29				
30				
31	27	46		31
Yht. tuotteita	522	887	0	606
Hinta € / tuote	0,51	1,82	3,60	0,66
Yhteensä € / tuote / kk	266,22	1614,34	0	399,96
Kaikki yht.		2280,52		

Tuotekohtaisista hinnoista on myös mahdollista laskea eri päiväkotiyksiköiden ravintopäivän hintoja. Esimerkiksi edellä olevassa taulukossa 5 on ravintopäivän hinnaksi laskettavissa 2,99 €. Taulukosta nähdään myös, että kyseisenä laskentakuukautena ei ole toimitettu yhtään erityisruokavaliota, jolloin kyseistä hintaa ei ole myöskään laskettu ravintopäivän hintaan. Erityisruokavaliot nostavat ravintopäivän hintaa ja näin ollen tulee varmasti tarkemmin mietittyä päivähoitoyksikössä tilauksia tehtäessä, mitkä ovat tarpeellisia erityisruokavalioita. Hintatietouden myötä päivähoitoyksikössä todennäköisesti kiinnitetään entistä tarkemmin huomiota myös asiakasmääriin perustuviin tilauksiin.

Saatujen tuloksia voidaan hyödyntää jatkossa esimerkiksi palvelusopimuksien laadinnassa. Palvelusopimuksessa määritellään yhteistyöhön liittyvät yksityiskohdat. Tilaaajan ja tuottajan palvelusopimukseen tulee kirjata sopijaosapuolet, tarvittavat yhteyshenkilöt sekä sopimuskauden pituus. Hinnoittelun lisäksi siinä kuvataan myös palveluiden sisältö ja laatu, määritellään tuottajan käytössä olevat tilat, laitteet ja välineet sekä niiden kunnossapitovelvoitteet. Samoin sovitaan laskutuskäytännöistä, arvioinnista ja seurannasta. Sopimukseen kirjataan tavoitteet, joita molempien osapuolten tulee noudattaa. Kaiken kaikkiaan sopimus selkeyttää ruokapalvelun tilaaajan ja tuottajan välistä toimintaa. (Kouluruokailun käsikirja 2007, 53.) Suuri osa edellä mainituista tiedoista on saatavilla tämän opinnäytetyön tutkimusaineistosta, joten palvelusopimusten pohjatyö on jo osittain tehty.

5 POHDINTA

”Julkisessa organisaatiossa taloutta tulee aina tarkastella suhteessa organisaation perustehtävään ja sille asetettuihin perustavoitteisiin” sekä ”julkisen organisaation strategia ottaa kantaa siihen, mitä organisaation tulee saada aikaan, mutta samalla tehdään linjanvetoja myös siitä, mihin taloudelliset resurssit sitoutuvat jatkossa.” (Raudasoja & Johansson 2009, 26–27.)

Tyni ym. (2009,164) ovat sitä mieltä, että tuotteistamisella edistetään hinnoittelun läpinäkyvyyttä, kun voidaan laskea ja havainnoida, mistä eri kustannuksista hinta muodostuu. Kustannustietoisuus on ollut vuosikymmeniä puheenaiheena kunnallishallinnossa. Erityisesti viime aikoina ovat lisääntyneet väitteet siitä, että nykyinen kuntien laskentatoimi ei tuota kuntien palvelujen kustannuksista riittävän merkityksellistä tietoa, kun kunnat siirtyvät yhä enemmän käyttämään markkinasuuntautuneita toimintatapoja. Aivan viime aikoina koko julkisessa hallinnossa onkin kiinnitetty erityistä huomiota laskentatoimen kehittämiseen. Kunnat hakevat uusilla toimintatavoilla tuloksellisuutta eli taloudellisuutta ja hyvin tarkoitustaan toteuttavia palveluja eli vaikuttavuutta. (Rajala, Tammi & Meklin 2008.)

Kunnat ovat jo nyt tehneet runsaasti töitä siinä, että ne pystyisivät tuotteistuksen yhteydessä nivomaan yhteen ainakin hinnan ja laadun. Hyvä olisi, jos vielä voitaisiin yhdistää mukaan palvelujen saavutettavuus, jonka tietysti laajasti ymmärrettynä voidaan katsoa olevan osa laatua. (Rajala ym. 2008.)

Toimintolaskennan toteuttamiseen sisältyy jatkuvuuden idea. Se on prosessiominaisuuksien ja kustannusten luonteen perusteella rakennettu jatkuvaan käyttöön. Sitä ei ole tarkoitettu kertaluonteiseksi ongelmien ratkaisukeinoksi. (Tammi 2006, 286.) Yrityksessä ja työyhteisössä toimintolaskennan käyttöön-otolla on laajempi tarkoitus. Se on tarkoitettu toiminnan jatkuvaan parantamiseen, eikä vain pelkkään laskentaan.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on taloudellisen tehokkuuden parantaminen Tammelan kunnan ruokapalveluissa. Kehittämishankkeen tavoitteet saavutettiin tuotteistamalla Päiväkotien ruokapalveluyksikön palvelutoiminta toimintolaskentaa hyödyntäen ja siirtymällä tuotekohtaisiin hintoihin suoritteiden laskennasta luopuen. Toimintolaskennalla saadaan mahdollisimman tarkat kustannustiedot kaikista toimitetuista tuotteista. Palvelutuotteille on tuotteistamisen tuloksena laskettu hinnat, joita pystytään käyttämään muun muassa kunnan sisäisen laskutuksen pohjana. Talouden tehostuminen tulee tulevaisuudessa näkymään aluksi päiväkotiyksiköiden asiakaslaskutuksissa, jossa siirrytään syksystä alkaen kuukausittaiseen laskutukseen. Näin asiakkaan on mahdollista seurata reaaliaikaisia, kuukausittaisia menojaan sekä vastaavasti ruokapalvelujen tulopuolella seuranta helpottuu ja ajantasaistuu. Budjetin laadinta sekä sen seuranta helpottuvat huomattavasti, koska tuotekohtaiset hintatiedot ovat suoraan käytettävissä.

Opinnäytetyön aineistona käytettiin pääasiassa tilastollista materiaalia, sekä havaintoja ja haastatteluja. Analysoimalla ja perehtymällä tutkimusmateriaaliin saatiin luotua selkeä, monipuolinen ja kokonaisvaltainen kuva niin toimintaympäristöstä kuin tuotetuista palveluista. Tutkimuksen tuloksena on toiminnallinen, tähän toimintaympäristöön soveltuva ja luotettava kehittämishanke, jota voidaan käytännössä toteuttaa.

Toimeksiantoa lähdettiin selvittämään tuotteistusprosessin kautta. Tuotteistaminen liittyy läheisesti kaikkeen tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja tuotteistustyötä tehdessä palvelutuotteen tarkka määrittely niin sisällön, laadun kuin asiakastarpeenkin näkökulmasta parantaa palvelutuotteen kilpailukykyä mahdollisessa kilpailutustilanteessa.

Tuotteistamisen aloitettiin selvittämällä asiakassegmentti, käytettävissä olevat resurssit ja palvelutuotteet. Ruokapalveluyksikön toiminnasta kerättyjen suorite- ja kirjanpidon toteumatilastojen valossa lähdettiin selvittämään tuotekohtaisia kustannuksia. Välillisten kustannusten kohdistamismenetelmäksi valittiin toimintolaskenta.

Seuraavaksi määriteltiin tarkemmin ruokapalveluyksikön tilaaja-asiakkaat, asiakkaan-asiakkaat ja keskeisimmät palvelutuotteet, niiden sisältö ja laatu. Tuotteistamisen jälkeen alkoi tuotekohtaisten kustannusten laskentaprosessi, joka toteutettiin tuotteistamisen laskentataulukkoa hyväksikäyttäen ja lopuksi tuotteelle saatiin hinta.

Tuotteistamisen laskentapohjaa käyttämällä voidaan tuotteistaa kaikki kunnan ruokapalveluyksiköt, jolloin tuotekohtaiset hinnat ovat vertailukelpoisia eri yksiköiden tuottavuutta ja taloudellisuutta vertailtaessa. Tämä omalta osaltaan ohjaa huomion tuotteisiin ja asiakkaisiin ja kasvattaa yrittäjämäistä ajattelutapaa henkilöstön keskuudessa. ”Tuotteistuksen avulla sisäinen palveluyksikkö saa paremmin näkyviin oman työnsä. Tuotteistustyö auttaa sisäisiä palveluyksiköitä omaksumaan yrittäjämäistä asennetta. Se voi olla keino, jolla ne säilyttävät myöhemmin asemansa organisaatiossa ja työmarkkinakelpoisuutensa.” (Sipilä 1996,120). Viitaten liitteen 1 ruokapalvelujen arvokarttaan, yrittäjämäinen asenne ohjaa henkilöstöä joustavaan ja tehokkaaseen resurssien käyttöön, toimintojen järjeistämiseen, oma-aloitteisuuteen ja luovuuteen sekä oman työn arvostamiseen.

Tuotteistamisprosessissa täsmentyi palvelutuotteen sisältö, kohderyhmä ja laatu sekä kustannuslaskennan avulla tuotteille saatiin hinta, jolla voidaan vertailla tuotteiden hinta-laatusuhdetta. Palvelun kehittämisen prosessiin kuuluu olennaisena osana onnistumisen seuranta ja mittaaminen. Keskeisiä tuotteistamisprojektin seuranta- ja arviointialueita ovat palvelun laatu ja tuottavuus, jotka ovat edellytyksiä arvonluomiselle sekä asiakkaalle että yritykselle. Asiakkaan näkökulmasta ajateltuna palvelun koetun laadun ja asiakastyytyväisyyden mittaaminen kertovat tuotteistamisen onnistumisesta ja vastaavasti yrityksen näkökulmasta katsottuna palvelun laatu vaihtelut, tuottavuus ja taloudellinen kannattavuus kertovat onnistuneesta tuotteistamisprosessista. Tuotteistamisen seurauksena solmittavat palvelusopimukset edellyttävät jatkuvaa seuranta erilaisten mittarein, jotta tiedetään toteutetaanko luvattua palvelua kuvatulla tavalla. Myös kustannusseuranta ja kustannusten analysointi vaativat riittävän tiheää seuranta, joihin on löydettävä oikeat mittarit.

Tammelan kunnassa on ollut käytössä osittainen tilaaja-tuottajamalli, koska palvelukuvauksia eikä – sopimuksia ole laadittu. Tuotteistetun toiminnan ansiosta siirtyminen sopimukseen on mahdollista aluksi Päiväkotien ruokapalveluyksikön asiakkaiden kanssa, mutta tuotteistamisen laajentuessa sopimuksia tehdään tulevaisuudessa myös muiden kunnan eri ruokapalveluasiakasryhmien kanssa. Tuotteistetut palvelutuotteet ovat tänä päivänä edellytys tilaaja-tuottajatoiminnalle, koska palvelutuotteiden tarkka määrittely niin sisällön kuin laadun suhteen antaa erinomaisen pohjan puhua samaa kieltä palvelutilaajan ja palveluntuottajan kesken.

Tämän opinnäytetyön myötä Tammelan kunnan ruokapalveluissa saatiin tuotteistaminen hyvin alkuun. Tuotteistamisprosessin kautta on saatu paljon tietoa organisaation asiakkaista sekä tuotteista ja tuotteistamisen laajentaminen ruokapalvelun muihin yksiköihin on näiden tietojen varassa helpompaa. Tuotteistamista pidetään työllistävänä, mutta kerran tehty työ helpottaa jatkossa myös budjetointia ja hinnoittelua.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet:

- Aaltola, J. & Valli, R. 2001. Ikkunoita tutkimusmetodeihin I. Metodien valinta ja keruu: virikkeitä aloitteleville tutkijoille. Jyväskylä: Gummerrus Kirjapaino Oy.
- Alhola, K & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Alhola, K & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten – esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta: perusteet ja käytäntö. Helsinki: WSOYpro.
- Grönroos, C. 2009. Palvelujen johtaminen ja markkinointi. Helsinki : WSOYpro.
- Heikkilä, P & Saranpää, T. 2008. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Vantaa: Hansaprint Direct Oy.
- Järvenpää, M.; Lämsiluoto, A.; Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro OY.
- Lintukangas, S, Manninen, M., Mikkola-Montonen, A.; Palojoki, P.; Partanen, M & Partanen, R. 2007. Kouluruokailun käsikirja. Laatueväitä koulutyöhön. Opetushallitus.
- Melin, T. & Linnakko, E. 2003. Tuotteistuksen ja kustannuslaskennan hyvät käytännöt kuntien sosiaali- ja perusterveydenhuollossa. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Metsämuuronen, J. Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Helsinki: International Methelp.
- Neilimo, K & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Ojasalo, K.; Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOYpro
- Parantainen, J. 2007. Tuotteistaminen: rakenna palvelusta tuote 10 päivässä. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Raatikainen, L. 2008. Asiakas, tuote ja markkinat. Helsinki: Edita.
- Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Selander, K. & Valli, V. 2007. Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.
- Sipilä, J. 1996. Asiantuntijapalvelujen tuotteistaminen. Julkaisijat WSOY, Suomen Ekonomiliitto. Porvoo: WSOY
- Suoritteidenlaskenta. 2003. 4.painos. Suomen Kuntaliitto ja Efektia. Kuntaliiton painatuskeskus.
- Suomala, P.; Mannonen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Tammelan kunnan ruoka- ja puhdistuspalveluiden toimintasuunnitelma. 2009.

Tyni, T.; Myllyntaus, O.; Rajala, P. & Suorto, A. 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Suomen Kuntaliitto. Helsinki: Hakapaino Oy.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Jyväskylä: Gummerrus Kirjapaino

Sähköiset lähteet:

Haapanen, A. 2011. Kunta ruokaostoksilla. Selvitys ruokapalveluiden nykytilasta ja kehitysnäkymistä. Suomen Kuntaliitto. [viitattu 10.4.2012]. Saatavissa http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2595.

Holma, T. 2012. Tuotteistus on määrittelyä, tarkentamista ja kehittämistä. Suomen Kuntaliitto. [viitattu 27.5.2012]. Saatavissa <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/soster/sote-kehittamistyo/tuotteistusmalli/Sivut/default.aspx>.

Jaakkola, E.; Orava, M. & Varjonen, V. 2007. Palvelujen tuotteistamisesta kilpailuetua. Opas yrityksille. Tekes. [Viitattu 19.2.2012]. http://www.lamk.fi/material/palvelujen_tuotteistaminen.pdf.

Kuntastrategia 24.5.2010. [viitattu 19.5.2012]. Saatavissa http://www.tammela.fi/UserFiles/tammela/File/kunta_ja_hallinto/talous/tilinpaatoskirja_2010.pdf.

Laatuakatemia. 2010. Laatu — käsite ja tehtävät. [viitattu 12.4.2012]. Saatavissa <http://www.kotiposti.net/tuurala/Laatu.htm>.

Rajala, T. & Tammi, J. 2006. Tilaa- ja tuottajamalli haastaa arvioimaan kunnan palvelutuotantoa. Sosiaaliturva 13/06.[viitattu 16.3.2012]. Saatavissa http://www.sosiaalitieto.fi/mp/db/file_library/x/IMG/32903/file/Paras-TammijaRajala13-06.pdf.

Rajala, T.; Tammi, J. & Meklin, P. 2008. Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset. Kunnallissalan kehittämissäätiö Kaks. Kunnan ja kilpailu – sarjan julkaisu nro 11. Vammala: Vammalan kirjapaino. [viitattu 10.4.2012]. Saatavissa http://www.kaks.fi/sites/default/files/1200-KunnatJaKilp_11_web.pdf

Ruokapalvelut. Tammelan kunta. [viitattu 19.5.2012]. Saatavissa http://www.tammela.fi/kunta_ja_hallinto/ruoka- ja_puhdistuspalvelut/ruokapalvelut/.

Ruoka- ja puhdistuspalvelut. Tammelan kunta. [viitattu 19.5.2012]. Saatavissa http://www.tammela.fi/kunta_ja_hallinto/ruoka- ja_puhdistuspalvelut/ruokapalvelut/.

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkojulkaisu]. [viitattu 4.4.2012]. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. Saatavissa <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>.

SFS-EN ISO 9004-2 -standardi. Laatujohtaminen ja laatujärjestelmien rakenneosat. Suuntaviivat palveluille. Suomen Standardisoimisliitto SFS. 1992.

Tammi, J. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. [viitattu 22.3.2012]. Saatavissa <http://acta.uta.fi/teos.php?id=10853>.

Haastattelut

Arola, M. Ruokapalvelutyöntekijä. Haastattelu 10.2.2012. Tammelan Päiväkotien ruokapalvelut.

Niemi, S. Vastaava kokki. Haastattelut 10.2.2012 ja 23.3.2012. Tammelan Päiväkotien ruokapalvelut.

Pakkanen, P. Tammelan kunnan pääkirjanpitäjä. Haastattelu 28.6.2011. Tammelan kunnantalo.

Sähköpostilähteet

Dammert, M. Damico Oy. 24.1.2012. Laskentataulukko tuotteistamisesta. [tulostettu 28.1.2012].
satu.tienhaara@gmail.com.

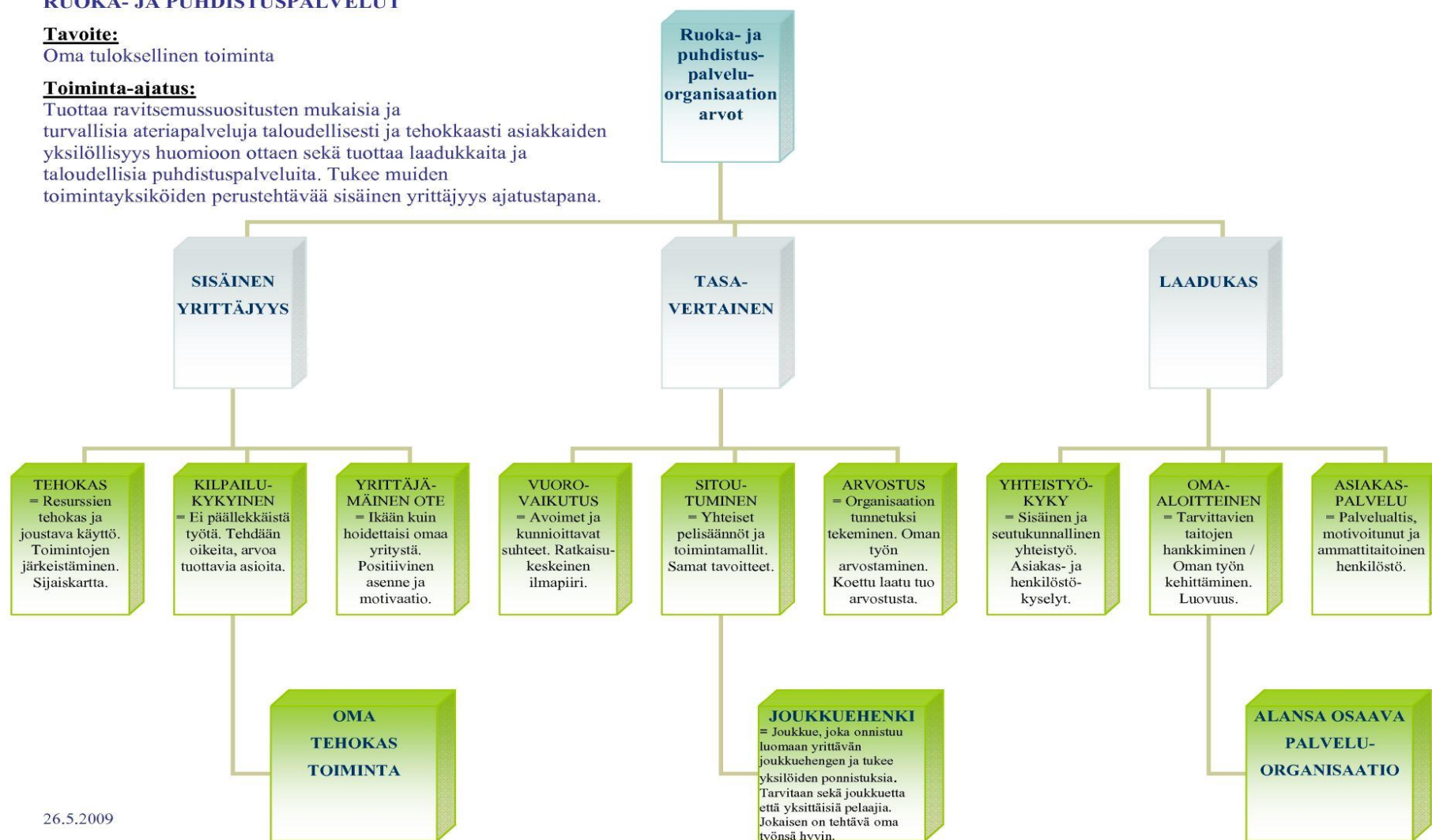
TAMMELAN KUNTA
RUOKA- JA PUHDISTUSPALVELUT

Tavoite:

Oma tuloksellinen toiminta

Toiminta-ajatus:

Tuottaa ravitsemussuositusten mukaisia ja turvallisia ateriapalveluja taloudellisesti ja tehokkaasti asiakkaiden yksilöllisyys huomioon ottaen sekä tuottaa laadukkaita ja taloudellisia puhdistuspalveluita. Tukee muiden toimintayksiköiden perustehtävää sisäinen yrittäjyys ajatustapana.



26.5.2009


RUOKALISTA
päiväkodit

RUOKA- JA PUHDISTUSPALVELU
2.2.-2.6.2012

Viikot	1,7,14,20	2,8,15,21	3,10,16,22	4,11,17,23	5,12,18	6,13,19
Ma Aamupala	Riisihiutalepuuro Hedelmä	Ruispuolukkapuuro Porkkana	Punaherukkapuuro Hedelmä	Ohrahiutalepuuro Hedelmä	Ruispuolukkapuuro Juurespala	Helmi/Makaronivelli Tuorepala
Ma Lounas	Jauhelihalasagnette Hedelmäinen kaalisalaatti	Broilerikastike Riisi Kiinankaalisalaatti	Cheddar uunikala Perunasose Punajuuri-omenasalaatti Kurkku	Nakkikastike Perunat Kurpitsainen kaalisalaatti	Possustroganov Perunat Päärynä-hernesalaatti	Uunimakkara Perunasose Kaali-porkkanasalaatti
Ma Välipala	Grahamleipä Juusto Tuoremehu	Mansikkakiisseli Kaurakeksi Tuorepala	Karjalanpiirakka Munavoi Hedelmä	Omenakiisseli Tuorepala	Karjalanpiirakka Kurkku	Omenapaistos Vaniljavahto
Ti Aamupala	Kaakao Leipä Leikkele Juurespala	Makaroni/Helmivelli Tuorepala	Kaakao Leipä Juusto Tuorepala	Kaurapuuro Tuorepala	Murot Tuorepala	Neljänviljanpuuro Hedelmä
Ti Lounas	Broileripihvit / pyörykät Currykastike Perunat Tuoresalaatti	Kalastajan pyörykät Perunasose Kermaviilikastike Raikas kaalisalaatti	Maustainen possupata Perunat / Riisi Vihersalaatti	Paneroitu kalaleike Perunasose Kermaviilikastike Jäävuori-kurkku-maissisalaatti	Talontapaan	Lohimureke Sulatejuustokastike Perunat Tuoresalaatti
Ti Välipala	Marjarahka Voileipäkeksi	Jogurtti Ruisleipä Kurkku	Mustikkakiisseli	Korvapuusti Hedelmäpala	Leipä Leikkele Tuorepala	Pitsapala Porkkana
Ke Aamupala	Vehnähiutalevelli Kasviksia	Neljänviljanpuuro Hedelmä	Jogurtti Tuorepala	Neljänviljanvelli Kurkku	Jogurtti Tuorepala	Kaakao Leipä Leikkele Tuorepala
Ke Lounas	Kinkku-/Kebabkissaus Porkkanaraaste, Punajuuri	Kreikkalainen perunavuoka Melonisalaatti	Jauhelihakeitto Ruisleipä Hedelmä	Jauheliha-makaronilaatikko Porkkana-mandariinisalaatti	Jauhelihapihvit / Lihapullat kastikkeessa Perunasose Retisi-ananas-kaalisalaatti	Pyttipannu Kurkkusalaatti Punajuuriviipaleet
Ke Välipala	Pulla Tuorepala	Hedelmäsalaatti	Mannapuuro Hillo	Maustettu viili Voileipäkeksi Kurkku	Marjakiisseli Tuorepala	Ohrapuuro Mehukeitto
To Aamupala	Ruispuuro Tuorepala	Kaurapuuro Tuorepala	Marjainen hiutalepuuro	Jogurtti Hedelmä	Mannavelli Hedelmä	Riisihiutalepuuro Hedelmä
To Lounas	Kalakeitto Karjalanpiirakka / Ruisleipä Hedelmä	Makkara-keitto Ruispatat Juusto Kurkku	Broileririsotto Raastesalaatti	Lihakeitto Ruisleipä Hedelmä	Lohikissaus Tomaatti / kurkku Punajuuri	Broilerinuudelivuoka Mandariinikaali
To Välipala	Appelssiinikiisseli	Mini Lihapiiras Hedelmä	Sämpylä Kauden vihannes	Vispipuuro Porkkana	Vaniljarahka Kaurakeksi Hedelmä	Ruisleipä Juusto Kurkku
Pe Aamupala	Kaurapuuro Hedelmä	Talon Tapaan	Vehnähiutalepuuro Hedelmä	Kaakao Leipä Leikkele Kasviksia	Ohrahiutalepuuro Hedelmä	Kauralesepuuro Juurespala
Pe Lounas	Pinaattihaukaiset Hillo Ruokaisa salaatti	Jauhelihakastike Perunat Ananas-porkkanaraaste	Hernekeitto Juusto Tuorepala	Kaalilaatikko/Perunasoselaatikko Täysjyväleipä Raejuusto-kurkkusalaatti	Aurinkoinen broilerikeitto Täysjyväleipä Tuorepala	Italiankeitto Kauraleipä Hedelmä/Vihannes
Pe Välipala	Maustettu viili/Uunipuuro Kurkku	Kaurapehmopala Leikkele Tuorepala	Pannukakku Tuoremarjahillo	Talon Tapaan	Hedelmäsalaatti	Jogurtti Mysli Tuorepala

Aamu- ja välipaloilla on aina tarjolla myös näkkileipää, kasvirasvavitettä, maitoa ja vettä

Päiväkodin keskuskeittiö, Norrintie 4, 31300 Tammela

satu.niemi@tammela.fi

TUOTEHINNAN LASKEMINEN													
Työtunnin hinta €	23,86												
Työtunnit yhteensä/pvä	15,30												
Yleishallinnon allokoinnit yht. €/pvä	62,37												
Muut kustannukset yht.€/pvä	27,88												
Vuokrat yht.€ / pvä	21,52												
Poistot yht € / pvä	0												
Tuote	Kpl/päivässä	Elintarviket €/1 tuote	Valmistus keittiö: Työtä, tuntia/pvä	Palvelukeit tiö: Työtä, tuntia/pvä	Työtä yht. h	Työ €/kpl	Osuus kokonaisuu desta %	Yleis- hallinto	Muut kust.	Kulje- tukset	Vuokrat	Poistot	Yhteensä
Lähetetyt AP	77	0,38	0,33		0,33	0,10	2,16	0,02	0,01	0,00	0,01	0,00	0,51
Fai AP	5	0,25	0,50		0,50	2,39	3,27	0,41	0,18	0,00	0,14	0,00	3,37
Kuusitie AP	9	0,38	0,17		0,17	0,45	1,11	0,08	0,03	0,01	0,03	0,00	0,98
Päiväkumpu AP	13	0,38	0,17		0,17	0,31	1,11	0,05	0,02	0,21	0,02	0,00	1,00
Porras AP	13	0,38	0,17		0,17	0,31	1,11	0,05	0,02	0,50	0,02	0,00	1,29
Lounas	1				0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fai	52	0,85	4,50		4,50	2,06	29,41	0,35	0,16	0,00	0,12	0,00	3,55
Fai erv	1	1,00	0,25		0,25	5,96	1,63	1,02	0,46	0,00	0,35	0,00	8,79
Lähetetyt	159	0,85	4,95		4,95	0,74	32,35	0,13	0,06	0,00	0,04	0,00	1,82
Lähetetyt.erv	3	1,00	0,25		0,25	1,99	1,63	0,34	0,15	0,00	0,12	0,00	3,60
Kuusitie	15	0,85	0,50		0,50	0,80	3,27	0,14	0,06	0,01	0,05	0,00	1,90
Kuusitie erv	2	1,00	0,25		0,25	2,98	1,63	0,51	0,23	0,01	0,18	0,00	4,91
Päiväkumpu	24	0,85	0,50		0,50	0,50	3,27	0,08	0,04	0,21	0,03	0,00	1,71
Päiväkumpu erv	1	1,00	0,25		0,25	5,96	1,63	1,02	0,46	0,21	0,35	0,00	9,00
Porras	20	0,85	0,50		0,50	0,60	3,27	0,10	0,05	0,50	0,04	0,00	2,13
Porras erv	1	1,00	0,25		0,25	5,96	1,63	1,02	0,46	0,50	0,35	0,00	9,29
Päivällinen	1				0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lähetetyt PÄ	10	0,85	0,50		0,50	1,19	3,27	0,20	0,09	0,00	0,07	0,00	2,41
Välipalat	1				0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lähetetyt	106	0,44	0,75		0,75	0,17	4,90	0,03	0,01	0,00	0,01	0,00	0,66
Kuusitie	11	0,44	0,17		0,17	0,37	1,11	0,06	0,03	0,01	0,02	0,00	0,93
Päiväkumpu	17	0,44	0,17		0,17	0,24	1,11	0,04	0,02	0,21	0,01	0,00	0,96
Porras	12	0,44	0,17		0,17	0,34	1,11	0,06	0,03	0,50	0,02	0,00	1,38

VUOSIBUDJETTI													
Päiväkotien toimintapäivät	254												
Fai	183												
Kuusitie	229												
Päiväkumpu	34												
Porras	28												
Kustannukset vuodessa													
Tuote	Kpl/päivässä	Kpl/vuosi annoksia	Elintarvike et €/vuosi	Toimintapä ivät vuosi		Työ €/vuosi		Yleis- hallinto	Muut kust.	Kulje- tukset	Vuokrat	Poistot	Yhteensä
Lähetetyt AP	77	19558	7432,04	254,00		1999,74		341,69	152,76	0,00	117,91	0,00	10044,14
Fai AP	5	915	228,75	183,00		2182,96		373,00	166,75	0,00	128,72	0,00	3080,18
Kuusitie AP	9	2061	783,18	229,00		928,77		158,70	70,95	20,61	54,76	0,00	2016,97
Päiväkumpu AP	13	442	167,96	34,00		137,90		23,56	10,53	92,82	8,13	0,00	440,90
Porras AP	13	364	138,32	28,00		113,56		19,40	8,67	182,00	6,70	0,00	468,66
Lounas	1	0	0,00	0,00		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fai	52	9516	8088,60	183,00		19646,68		3357,00	1500,77	0,00	1158,44	0,00	33751,49
Fai erv	1	183	183,00	183,00		1091,48		186,50	83,38	0,00	64,36	0,00	1608,72
Lähetetyt	159	40386	34328,10	254,00		29996,08		5125,39	2291,35	0,00	1768,67	0,00	73509,59
Lähetetyt.erv	3	762	762,00	254,00		1514,95		258,86	115,72	0,00	89,33	0,00	2740,86
Kuusitie	15	3435	2919,75	229,00		2731,69		466,76	208,67	34,35	161,07	0,00	6522,29
Kuusitie erv	2	458	458,00	229,00		1365,84		233,38	104,33	4,58	80,53	0,00	2246,67
Päiväkumpu	24	816	693,60	34,00		405,58		69,30	30,98	171,36	23,91	0,00	1394,73
Päiväkumpu erv	1	34	34,00	34,00		202,79		34,65	15,49	7,14	11,96	0,00	306,03
Porras	20	560	476,00	28,00		334,01		57,07	25,51	280,00	19,69	0,00	1192,28
Porras erv	1	28	28,00	28,00		167,00		28,54	12,76	14,00	9,85	0,00	260,14
Päivällinen	1	0	0,00	0,00		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lähetetyt PÄ	10	2540	2159,00	254,00		3029,91		517,72	231,45	0,00	178,65	0,00	6116,73
Välipalat	1	0	0,00	0,00		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lähetetyt	106	26924	11846,56	254,00		4544,86		776,57	347,17	0,00	267,98	0,00	17783,15
Kuusitie	11	2519	1108,36	229,00		928,77		158,70	70,95	25,19	54,76	0,00	2346,73
Päiväkumpu	17	578	254,32	34,00		137,90		23,56	10,53	121,38	8,13	0,00	555,82
Porras	12	336	147,84	28,00		113,56		19,40	8,67	168,00	6,70	0,00	464,18
Yhteensä eri kustannuserät			72237,38			71574,04		12229,77	5467,413	1121,43	4220,25	0	166850,3
%			43,29			42,90		7,33	3,28	0,67	2,53	0,00	100,0